

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD

ANDERSON LUIZ DA SILVA

**DECISÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS: CONTEXTO, PRODUÇÃO JURÍDICA E
CONTROLE JUDICIAL**

MACEIÓ
2015

ANDERSON LUIZ DA SILVA

**DECISÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS: CONTEXTO, PRODUÇÃO JURÍDICA E
CONTROLE JUDICIAL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Alagoas como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

MACEIÓ
2015

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecário Responsável: Valter dos Santos Andrade

S586d	<p>Silva, Anderson Luiz da. Decisão do Tribunal de Contas: contexto, produção jurídica e controle judicial / Anderson Luiz da Silva. – 2015. 205 f.</p> <p>Orientador: Gabriel Ivo. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2015.</p> <p>Bibliografia: f. 189-205.</p> <p>1. Tribunal de Contas - Brasil. 2. Controle judicial. 3. Contas públicas - Julgamentos. I. Título.</p> <p style="text-align: right;">CDU: 347.998(81)</p>
-------	--



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD
MESTRADO EM DIREITO



ANDERSON LUIZ DA SILVA

“DECISÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS: CONTEXTO, PRODUÇÃO JURÍDICA E
CONTROLE JUDICIAL”

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como
requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. GABRIEL IVO

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

Prof. Dr. Manoel Cavalcante

Julgamento: 10 (dez) APROVADO Assinatura: 

Prof. Dr. Beclaute Oliveira Silva

Julgamento: 10 (dez) APROVADO Assinatura: 

Prof. Dr. Basile Georges Campos Christopoulos (FGV)

Julgamento: 10 (dez) APROVADO Assinatura: 

Maceió, 01 de abril de 2015.

A Maria Edineuza da Silva (in memoriam).

AGRADECIMENTOS

Ao Ser Supremo, que, com sua Luz, não só clareou meu intelecto, mas me deu forças para seguir adiante, tornando o percurso menos árduo. Aos meus pais Jorge e Lena, pelo amor incondicional. Seus esforços em cada detalhe de nosso dia a dia foram fundamentais para a conclusão deste trabalho. Obrigado! Saibam que os amo muito. A todos os familiares que me auxiliaram, incentivaram e souberam compreender minhas dificuldades nesses últimos dois anos. Em especial, agradeço a minha Vó Rosa, pela dedicação e amor sem limites, e o exemplo de como ser feliz mesmo diante dos obstáculos que a vida nos impõe. Ao meu Tio João, a quem tenho como pai, pela presteza e ensinamentos que não se aprendem na escola. Ao meu irmão André, pelo companheirismo, risadas e aprendizado mútuo. A Georgina Bomfim, que, além de ser “minha amada, minha querida, minha formosa...”, foi minha companheira de Mestrado. Com ela ao meu lado, a vida fica mais viva, e os desafios viram oportunidades para aprender e evoluir. A Solange Omena e a Emiliano Bomfim, por terem me acolhido com carinho nas horas difíceis de escrita desta monografia. Por conta da contribuição deles, o trajeto se tornou mais brando. A todos os amigos queridos que, de perto ou de longe, sempre torcem pelo meu sucesso, com destaque para o companheiro Júlio Figueiredo, pela notável contribuição nas traduções de certos textos jurídicos. Aos colegas de Mestrado, em especial aos amigos Antonio Alves, Caroline Maria e Tatianna Voronkoff, pela parceria firmada antes e durante o curso, e que, espero, ainda perdure depois. Aos companheiros de trabalho que integram a Pró-Reitoria de Administração do Instituto Federal de Alagoas, especialmente ao Prof. Wellington Spencer Peixoto, pelo apoio e compreensão ao lidar com um servidor público que precisou dividir seu tempo entre trabalho e academia durante dois anos. Ao meu orientador, Prof. Dr. Gabriel Ivo, exemplo de professor e jurista, agradeço pelo comprometimento na condução da orientação e pelo inestimável auxílio prestado durante a pesquisa e a escrita da dissertação. Ao corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Alagoas, principalmente ao Prof. Dr. Beclaute Oliveira e ao Prof. Dr. Manoel Cavalcante, referências na minha formação acadêmica desde o curso de Graduação, pelas relevantes críticas e contribuições visando ao aperfeiçoamento deste trabalho. A Sidney Wanderley, pelo eficiente trabalho de revisão ortográfica e gramatical. A Sara Albuquerque, que, de forma heroica, sensível e diligente, conduz a Secretaria do Mestrado em Direito da UFAL. Por fim, eu agradeço mais uma vez à Escola Pública Brasileira, responsável pela minha formação educacional desde a Alfabetização até o Mestrado.

Pela janela, eu ia vendo a paisagem mudando, as coisas ficando para trás. Numa
encosta nua, num pé de milho. Nele, uma lição.
A haste falou-me de verticalidade elegante, mas efêmera.
As raízes, ocultas aos olhos, em trabalho fecundo e anônimo, disseram-me sobre servir
com humildade.
As folhas, tangidas pelo vento, eram eloquentes em demonstração de volubilidade.
As espigas, doação generosa.
Cada grão prometia uma safra.
Há uma lição em cada pé de milho.
É preciso que haja em cada um de nós a vontade de aprender.

Hermógenes, *Mergulho na paz.*

RESUMO

A dissertação aborda a competência julgadora do Tribunal de Contas (art. 71, II, CF/88), que é órgão constitucional autônomo, titular da função estatal de controle externo das contas públicas. Com o fito de contextualizar o tema, intenta-se explicar os termos “controle” e “controle externo”, a posição institucional da Corte de Contas entre os três “Poderes”, a natureza jurídica da sua competência judicante e a “coisa julgada administrativa”. Em seguida, busca-se examinar as normas regedoras do processo de produção jurídica no âmbito do Órgão de Contas, quais sejam a norma de competência, a norma que regula o procedimento e a norma que delimita a matéria objeto de decisão. A partir da técnica da regra-matriz de incidência, são explicados os critérios integrantes do antecedente (material, espacial e temporal) e do consequente (pessoal e prestacional) das normas jurídicas que impõem deveres e sanções aos responsáveis pela gestão de recursos públicos. E dado que a aplicação de tais normas podem implicar lesão ou ameaça a direitos dos sujeitos controlados, analisa-se também, à luz da doutrina e da jurisprudência, a questão dos limites de atuação do Judiciário em face da existência de vícios formais e de vícios materiais no acórdão do Tribunal de Contas.

Palavras-chave: Tribunal de Contas. Julgamento das contas públicas. Controle judicial.

ABSTRACT

The dissertation discusses the judging competence of the Court of Auditors (art. 71, II, CF / 88), which is autonomous constitutional body, head of the state function of external control of public accounts. With the aim to contextualize the theme, it intends to explain the terms "control" and "external control", the institutional position of the Audit Court among the three "Powers", the legal nature of its adjudicative competence and the "administrative res judicata". Then, it tries to examine the legal standards that govern the juridical production process under the Court of Auditors, which are the standard of competence, the standard that regulates the procedure and the standard that defines the matter which is object of the decision. From the incidence main rule technique, it is explained the previous (material, spatial and temporal) and consequent (personal and relative to prestation) integrants criteria of the legal rules that impose duties and sanctions against those responsible for the management of public resources. And since the application of such standards may involve injury or threat to rights of the controlled individuals, it is also analyzed, taking into account the doctrine and jurisprudence, the question of the action limits of the Judiciary due to the existence of formal and material defects in the judgment of the Court of Auditors.

Keywords: Court of Auditors. Judgment of public accounts. Judicial control.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	10
2.	CONTEXTO DA DECISÃO JURÍDICA DO TRIBUNAL DE CONTAS	13
2.1.	Questões gerais	13
2.2.	Sentidos do Vocábulo “Controle”	16
2.3.	Amplitude Semântica da Locução “Controle Externo”	22
2.4.	Perfil Institucional do Tribunal de Contas	28
2.4.1.	Breve evolução constitucional	28
2.4.2.	Relação do Tribunal de Contas com os “Poderes” do Estado	31
2.4.3.	Releitura do dogma da “separação dos poderes”	35
2.4.4.	O Tribunal de Contas como órgão constitucional autônomo	41
2.5.	Competência Julgadora	43
2.5.1.	Questões gerais	43
2.5.2.	Natureza jurídica da competência julgadora	46
2.5.3.	Coisa julgada e decisão do Tribunal de Contas	51
3.	PROCESSO DE PRODUÇÃO JURÍDICA DA DECISÃO DO TCU	55
3.1.	Normas Reguladoras da Produção Jurídica	55
3.2.	Norma de Competência do TCU para Produção de Acórdão	57
3.3.	Norma de Procedimento do Julgamento das Contas	59
3.4.	Norma Delimitadora da Matéria Objeto de Decisão	69
3.4.1.	Questões iniciais	69
3.4.2.	Modalidades de fiscalização	71
3.4.2.1.	Fiscalização contábil	71
3.4.2.2.	Fiscalização financeira	74
3.4.2.3.	Fiscalização orçamentária	78
3.4.2.4.	Fiscalização patrimonial	83
3.4.2.5.	Fiscalização operacional	87
3.4.3.	Dimensões do controle externo	89
3.4.3.1.	Explicação para os princípios jurídicos	91
3.4.3.2.	Controle de legalidade	95
3.4.3.3.	Controle de economicidade	98
3.4.3.4.	Controle de legitimidade	103
4.	NORMAS JURÍDICAS PRODUTO DO PROCESSO DECISÓRIO DO TCU	
	111	
4.1.	Estrutura Lógica das Normas Jurídicas	111
4.2.	As Normas Abstratas, Concretas, Gerais e Individuais	114
4.3.	Acórdão do TCU como Veículo Introdutor de Enunciados Prescritivos	117
4.4.	Relações Jurídicas no Âmbito do Julgamento das Contas pelo TCU	118
4.5.	Composição da Regra-matriz dos Deveres nas Contas Públicas	123
4.5.1.	Antecedente da norma jurídica primária dispositiva	125
4.5.1.1.	Critério material	125
4.5.1.2.	Critério espacial	128
4.5.1.3.	Critério temporal	129
4.5.2.	Consequente da norma jurídica primária dispositiva	130
4.5.2.1.	Critério pessoal	130
4.5.2.2.	Critério prestacional	136

4.6.	Composição da Regra-matriz das Sanções Impostas pelo TCU	140
4.6.1.	Antecedente da norma jurídica sancionadora.....	140
4.6.1.1.	Critério material	140
4.6.1.2.	Critério espacial.....	142
4.6.1.3.	Critério temporal	143
4.6.2.	Consequente da norma jurídica sancionadora	144
4.6.2.1.	Critério pessoal.....	144
4.6.2.2.	Critério prestacional da relação jurídica sancionadora.....	144
5.	CONTROLE JUDICIAL SOBRE A DECISÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS	
	149	
5.1.	Colocação do Problema.....	149
5.2.	Controvérsias sobre a Revisão Judicial da Decisão do Tribunal de Contas.....	149
5.2.1.	Argumentos favoráveis à revisão judicial restritiva	150
5.2.2.	Argumentos favoráveis à revisão judicial ampla	154
5.2.3.	Posicionamentos no âmbito jurisprudencial.....	157
5.2.3.1.	Supremo Tribunal Federal.....	157
5.2.3.2.	Superior Tribunal de Justiça.....	161
5.2.3.3.	Tribunal Superior Eleitoral.....	164
5.2.3.4.	Justiça Federal comum	167
5.2.4.	Apreciação crítica das abordagens restritiva e ampliativa do controle jurisdicional	173
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	185
	REFERÊNCIAS	189

1. INTRODUÇÃO

Para que o Estado seja capaz de atender às necessidades públicas, notadamente por meio da prestação de serviços à sociedade, torna-se imprescindível o desenvolvimento de uma atividade financeira, consubstanciada na arrecadação, gestão e dispêndio de recursos públicos. Como se sabe, toda atuação do Poder Público demanda algum tipo de gasto financeiro. Logo, sem dinheiro, o Estado estaria impossibilitado de alcançar o seu desiderato primordial: garantir e efetivar os direitos dos indivíduos e grupos de indivíduos que compõem o seio social. E da mesma maneira que o gasto público é essencial à concretização de serviços públicos, o controle da atividade financeira do Estado é mecanismo de suma importância para a construção de uma gestão pública democrática, eficiente e transparente.

Bem vistas as coisas, a raiz do controle financeiro remonta ao próprio controle do poder político. É o Estado controlando a si próprio, por meio da distribuição de competências entre seus órgãos. A Constituição Federal de 1988 previu o controle das finanças públicas sob dois enfoques: o interno e o externo. É interno o controle realizado por órgão pertencente à mesma estrutura administrativa do órgão ou pessoa sujeita ao controle (art. 74). Já o controle externo é aquele efetuado pelo Legislativo e o Tribunal de Contas sobre a gestão financeira dos órgãos alocados num esquema organizacional diferente, fora das estruturas daqueles dois controladores (art. 71).

As investigações do presente estudo se situam precisamente no âmbito desse controle externo, com enfoque nos Tribunais de Contas. A eles incumbe a missão constitucional de acompanhar, fiscalizar e controlar os bens, valores e dinheiros públicos. Tarefas desse tope contribuem para a legitimação das receitas e despesas da Administração Pública. E, dada a importância daqueles órgãos, o regime jurídico deles foi desenhado na própria Constituição da República. Encontra-se, em diversos dispositivos, a regulação das suas competências, do seu relacionamento com os demais órgãos estatais, da forma de investidura de seus membros, dos efeitos de seus atos decisórios, etc.

O texto constitucional fixou um amplo rol de competências a serem exercidas pelas Cortes de Contas, ora atuando de forma exclusiva, ora prestando auxílio técnico ao controle político exercido pelo Parlamento. Em qualquer caso, tais competências envolvem fiscalizações de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto aos aspectos de legalidade, economicidade e legitimidade.

Dentre as competências exclusivas do Tribunal de Contas, este estudo focaliza aquela prevista no art. 71, II, denominada competência julgadora (jurisdicional ou judicante, para

alguns autores). Por essa via de atuação, o Tribunal controla as contas dos administradores e demais responsáveis por recursos públicos, bem como as contas de qualquer pessoa que dê causa a perda ou extravio de bens, dinheiros e valores públicos.

Ao término do processo de contas, no exercício dessa competência judicante, o Tribunal de Contas produz uma decisão jurídica na forma de acórdão, cujo conteúdo consiste na criação da norma jurídica concreta e individual que irá reger certo julgamento de contas públicas. Se for declarada a irregularidade, a Corte tem poder de aplicar sanções ao sujeito controlado, mediante a imputação de débito; se tiver havido danos ao erário, a cominação de multa, inabilitação para ocupação de cargo em comissão ou função de confiança, declaração de inidoneidade para licitar com o Poder Público e demais medidas estatuídas em lei.

É nesse ponto, relativo à produção jurídica do Tribunal de Contas e ao conteúdo do seu ato decisório, que se encontra o objeto de estudo deste trabalho. Como o direito (ciência ou objeto) é constituído por meio de linguagem, o processo decisório da Casa de Contas e o seu ato final (norma de decisão) são expressos linguisticamente. As marcas do processo (enunciação) ficam estampadas no produto (enunciado). Nessa perspectiva, foi adotado como referencial teórico o constructivismo lógico-semântico, modelo erigido sobre as bases teóricas de Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho.

Mediante o emprego de alguns recursos científicos do referido modelo – tais como a concepção lógica da estrutura da norma jurídica, os planos de construção do sentido (expressão, significação, norma e sistema) e a regra-matriz de incidência jurídica – é possível compreender analiticamente tanto a produção jurídica quanto o produto decisório do Tribunal de Contas, considerado o contexto jurídico no qual esse órgão está inserido.

Além do mais, esse arsenal metodológico, ao facilitar a compreensão do processamento e julgamento das contas públicas, auxilia na investigação da delicada questão da necessidade ou não de imposição de limites jurídicos ao controle do Judiciário sobre o mérito da decisão do Juízo de Contas.

Com essa inspiração científica, segmenta-se o trabalho em quatro capítulos.

No primeiro, dedicado à contextualização da decisão que julga as contas públicas, intenta-se esclarecer os termos “controle” e “controle externo”, traçar o perfil institucional do Tribunal de Contas na contextura do dogma da “separação dos poderes” e explicar a natureza jurídica da competência judicante conferida a esse órgão, bem como a questão da “coisa julgada administrativa”.

Já no capítulo segundo, as preocupações se voltam às normas reguladoras da produção jurídica da Corte de Contas. Aqui são expostos alguns detalhes das normas jurídicas que lhe

outorgam competência, regulam o procedimento do processo de contas e delimitam a matéria objeto de decisão.

No terceiro capítulo, discorre-se acerca do produto do exercício da competência julgadora, isto é, o acórdão do Tribunal de Contas. Aliada à técnica da regra-matriz de incidência, a distinção entre veículo introdutor de enunciados prescritivos (acórdão), texto normativo (enunciados) e normas (sentidos) possibilitou enxergar com mais clareza a composição dos elementos das normas jurídicas reguladoras dos deveres e das sanções que pesam sobre o responsável por dinheiros públicos.

Por último, no capítulo quatro, explicitam-se os argumentos contrários e favoráveis à revisão judicial do mérito técnico da decisão do Tribunal de Contas. Nesse momento, mencionam-se também as posições de alguns tribunais judiciários a respeito dessa problemática, para, em seguida, assentar a perspectiva teórica seguida neste trabalho.

2. CONTEXTO DA DECISÃO JURÍDICA DO TRIBUNAL DE CONTAS

2.1. Questões gerais

Falar de “contexto”, segundo o modelo teórico aqui adotado, tem a ver com a proposta de tomar o direito como texto, enquanto maneira de exteriorização da linguagem. Segundo explicação de Gregorio Robles, “O direito é linguagem no sentido de que sua forma de expressão consubstancial é a linguagem verbalizada suscetível de ser escrita”.¹ A linguagem é o dado constitutivo do direito (Ciência ou objeto), porque ele se manifesta invariavelmente por meio de uma linguagem que lhe serve de instrumento.²

A propósito, diz Robles: “O direito é o resultado de múltiplas decisões dos homens, que só podem se expressar *mediante palavras*. (...) o direito só é possível mediante palavras. Suprimidas as palavras, suprime-se automaticamente o direito”.³ Por esse aspecto, fazer ciência é ingressar no mundo dos textos jurídicos, pois a forma de expressão do direito é sempre textual. Essa constatação justifica o recurso às técnicas de estudo da linguística para compreensão do fenômeno jurídico.

Gabriel Ivo bem esclarece a pertinência de se analisar o direito sob o viés da linguagem, consoante excerto abaixo transcrito:

Pois bem, essa linguisticidade que o direito necessariamente apresenta possibilita a utilização de mecanismos da linguística para a sua análise. Afinal de contas, se o direito apresenta-se por meio de uma linguagem, o seu estudo tem como objetivo penetrar na intimidade dessa linguagem. Não para afirmar uma espécie de ontologia do direito, mas para poder falar sobre o direito. Um ponto de partida para a sua análise. Um índice temático, não um fim temático. Ali onde houver porção jurídica, haverá normas. Tais normas, no entanto, só poderão encontrar como forma de expressão uma linguagem. Impossível uma norma expressar-se na ausência de uma linguagem. Por isso pode ser banal, mas o banal às vezes precisa ser ressaltado; onde houver norma, haverá, necessariamente, uma linguagem em que ela se manifesta. A linguagem consiste numa explosão sem a qual a norma não se mostra, não se constrói. Fica no limbo.⁴

O direito habita um sistema de linguagem. Para explicar o direito (ciência) ou para construir normas jurídicas (objeto), o sujeito terá de se reportar a algum texto jurídico como ponto de partida. Em seguida, o mesmo sujeito, após o processo interpretativo, irá se expressar

¹ ROBLES, Gregorio. **O direito como texto**: quatro estudos de teoria comunicacional do direito. Barueri: Manole, 2005, p. 2.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 103.

³ ROBLES, Gregorio, op. cit., p 47.

⁴ IVO, Gabriel. **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. XXXVI.

por meio de outro texto. Se esse novo texto houver sido produzido por uma autoridade jurídica competente (ex: magistrado), ele servirá para regular as condutas de certos indivíduos. Porém, se o texto tiver sido elaborado por um cientista, no plano da linguagem-ciência, terá ele o papel de descrever aquele texto jurídico que lhe serviu de base para a atividade interpretativa. Em qualquer dessas situações – plano do objeto ou plano da ciência –, o sujeito conhecedor precisará fazer associações com outros textos para formular sua interpretação. Nesse processo mental de interpretação e construção da linguagem, percebe-se a importância de distinguir o texto em sentido estrito do texto em sentido amplo.

Em sentido estrito, o “texto se restringe ao plano dos enunciados enquanto suporte de significação, de caráter eminentemente físico, expresso na sequência material do eixo sintagmático”.⁵ Ou seja, aqui o texto identifica-se com o suporte físico por meio do qual a mensagem é veiculada, e sobre a qual o sujeito dedica atenção com a finalidade de dar sentido às palavras.⁶

O texto em sentido amplo corresponde à aglutinação do texto em sentido estrito com o resultado da interpretação dos enunciados⁷, segundo as conexões linguísticas e extralinguísticas feitas pelo intérprete. É como diz Paulo de Barros Carvalho, ao explicar a relação de dependência entre texto e contexto (texto em sentido amplo):

Mas não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como linguísticas e extralinguísticas. Neste sentido, aliás, a implicitude é constitutiva do próprio texto. Haverá, portanto, um contexto de linguagem envolvendo imediatamente o texto, como as associações do eixo paradigmático, e outro, de índole extralinguística, contornando os dois primeiros.⁸

Então, o trabalho de explicar e construir determinado texto jurídico (sentido estrito) somente é possível mediante a agregação com outros textos, jurídicos ou não. Advogados, magistrados, conselheiros de tribunal de contas, parlamentares, entre outros sujeitos, no exercício dos seus respectivos ofícios, não raramente precisam lidar, além dos escritos jurídico-positivos, com textos de outras áreas de conhecimento. Por vezes, o nível de complexidade técnica é tão elevado que o sistema prevê a produção de prova pericial.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 187.

⁶ OLEINIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 307.

⁷ Ibid., p. 307.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 187.

Essa intertextualidade (vínculos estabelecidos entre textos) é resultante do ato de contextualizar. É, aliás, o próprio contexto (texto em sentido amplo). A esse respeito, interessante a lição de Aurora Tomazini:

Interpretamos um texto estabelecendo vínculos com outros textos (intertextualidade) capazes de delimitar seu significado. Assim, toda interpretação encontra-se determinada pelos referenciais destas associações que, por sua vez, são marcadas por nossas vivências. É o que delimitamos por contexto.⁹

Existem no direito dois níveis de intertextualidade: a interna, que se dá entre os textos dos ramos do próprio direito (direito administrativo, direito financeiro, direito penal, etc.), e a externa, que se refere a todos os ramos do conhecimento que não têm o direito como objeto principal de estudo (Sociologia do Direito, História do Direito, Ciência Política, etc.).¹⁰

A intertextualidade constitui-se no modo pelo qual os textos são produzidos. É muito difícil, para não dizer impossível, criar um texto sem fazer referência a outros, conforme explica Priscila de Souza:

A intertextualidade é o modo como os textos são construídos. Como se vê, todo discurso sempre se refere a outro discurso. Isso porque, diante da concepção de conhecimento da qual partimos, os enunciados se referem a outros enunciados e não a uma realidade “em si mesma”. Não há como conceber que a criação de um texto possa ser absolutamente independente de outros textos.¹¹

Para descrever determinado conjunto de normas jurídicas válidas (em sentido estrito), que é o objeto da Ciência do Direito¹², é inevitável fazer menção a textos provenientes do próprio direito e/ou de outras ciências que mantenham algum tipo de relação com ele. Por exemplo, no âmbito do processo decisório do Tribunal de Contas sobre a regularidade das contas públicas, é comum que sejam levantadas questões ligadas à Contabilidade Pública, Economia Política, Finanças Públicas e Administração. Por essa via, o acórdão produzido veicula o texto resultante da decisão do plenário ou da câmara daquele tribunal, fruto da intertextualidade. É como ensina Robles: “Cada decisão produz um novo texto, que se incorpora ao já existente, renovando dia a dia o ordenamento jurídico”.¹³

⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 30.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 195.

¹¹ SOUZA, Priscila de. Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 94.

¹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 30.

¹³ ROBLES, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. Barueri: Manole, 2005, p. 32.

Assim, a própria compreensão do Tribunal de Contas, enquanto órgão integrante da estrutura do Estado, perpassa por outros ramos do saber, tais como a Ciência Política, a Ciência das Finanças e a História do Direito. É assim que se sucederá adiante, quando se for tratar do sentido do controle externo, o perfil institucional da Corte de Contas, a natureza jurídica de suas decisões, o seu relacionamento com outros órgãos do Estado, bem como outros aspectos necessários ao entendimento da decisão jurídica do Tribunal de Contas.

2.2. Sentidos do Vocábulo “Controle”

Com vistas à contextualização do processo de produção jurídica do Tribunal de Contas, é pertinente construir o sentido e o alcance do termo “controle” e, em seguida, do “controle externo”, que tem ligação direta com os mecanismos de limitação da ação do Estado.

Pois bem. Controlar os atos praticados pelos detentores do poder não é tarefa genuína do Estado Democrático de Direito, ou mesmo da contemporaneidade. Em certa medida, o controle do poder, possivelmente sob outras nomenclaturas, remonta à Antiguidade, segundo escólio de Eduardo Lobo Botelho Gualazzi:

O controle sobre os poderes políticos encontra-se já, com outras denominações, nos ordenamentos gerais da Antiguidade, assim como nos medievais, e expande-se com o Estado, atingindo neste século pontos paroxísticos, a que se debitam, por difusa opinião, as lentidões burocráticas.¹⁴

Realmente, desde a Antiguidade Clássica, há notícias do fenômeno da prestação de contas dos gastos públicos. Aristóteles, em sua obra *Política*, detectou, entre as funções políticas do Estado, a atividade de recebimento e auditoria, exercida pelos contadores, examinadores ou controladores sobre as contas prestadas pelos ocupantes de funções públicas:

Considerando, porém, que algumas funções, se não todas, movimentam grandes somas de dinheiro, deve haver outra função, incumbida apenas de receber as prestações de contas dos ocupantes das demais e submetê-las a auditoria, e esta não pode tratar de quaisquer outros assuntos; seus ocupantes são chamados auditores por algumas pessoas, contadores, examinadores ou controladores por outras. (...) As funções de caráter político são praticamente estas.¹⁵

A palavra “controle” tem sua origem etimológica no latim fiscal medieval, por volta do ano 1367¹⁶. A partir da expressão *contra rotulum*, traduzida em francês para *contre-rolê*,

¹⁴ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime jurídico dos tribunais de contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 21.

¹⁵ ARISTÓTELES. **Política**. Trad. de Mário da Gama Kury. Brasília: Universidade de Brasília, 1985, p. 217.

¹⁶ GUERRA, Evandro Martins. **Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 108.

chegou-se ao termo *contrôle* (hoje, “controle”). Nessa época, o controle significava apenas a tarefa de manusear o segundo exemplar do catálogo dos contribuintes a fim de verificar o recolhimento dos tributos.¹⁷ O cobrador de tributos valia-se desse segundo registro para averiguar a exatidão do primeiro, ou seja, o controle servia para aferir a correta arrecadação tributária.¹⁸

A justificativa para o exercício do controle residia na arrecadação de recursos para a Coroa, conquanto não houvesse uma nítida dissociação entre o patrimônio do monarca e o do Estado. Nessa direção, Jorge Ulisses Jacoby Fernandes acentua:

Mas o controle sofreu ainda outra trasladação de sentido, resultante da cadeia causal da separação entre o tesouro do Príncipe e os recursos do Estado. Se na origem, no latim medievo, o objetivo do controle estaria associado à arrecadação dos recursos para a Coroa, numa segunda etapa a estrutura orgânica passou a ter o objetivo de controlar para uma pessoa, não física, representante mediata do povo.¹⁹

No estágio atual do Estado Democrático de Direito, como sucede no cenário jurídico da República Federativa do Brasil, ausente a confusão entre os bens dos governantes e o patrimônio público, controlar a ação estatal assume uma conotação mais abrangente, conectada à repulsa ao abuso de poder. A esse respeito, permanece válida a célebre lição de Montesquieu: “(...) mas trata-se de uma experiência eterna que todo homem que possui poder é levado a dele abusar; ele vai até onde encontra limites. Quem diria! Até a virtude precisa de limites”. E, por essa razão, “Para que não se possa abusar do poder, é preciso que, pela disposição das coisas, o poder limite o poder”.²⁰

É dizer, quando o poder não encontra limites, o seu exercício tende a ser contrário aos interesses dos cidadãos. Não é uma regra universal. A lição de Montesquieu é baseada na sua observação da manifestação do poder político num dado momento histórico. Nada obsta que, no plano abstrato, imagine-se um poder político realizado sem desvios ou abusos. O certo, porém, é que o poder irrestrito, desenfreado, desmedido, tem propensão a desvirtuar-se dos interesses da coletividade, ao menos potencialmente. O poder absoluto, exercido sem balizas, favorece ao surgimento da corrupção, segundo escólio de Alejandro Felix Capato:

¹⁷ GIANNINI, Massimo Severo. *Istituzioni di diritto amministrativo*. Milão: Giuffrè, 1984, p. 57, *apud*, GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime jurídico dos tribunais de contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 22.

¹⁸ GUERRA, Evandro Martins. **Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 107.

¹⁹ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 37.

²⁰ MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. Trad.: Cristina Murachco. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 166.

O poder carrega dentro de si as sementes de sua própria corrupção. É o estigma do déspota. Todo homem que tem poder, em maior ou menor grau, tem uma irreprimível tentação de expandir esse poder, para não desprender-se dele. O poder gera mais necessidade de poder, e essa retroalimentação cresce em progressão – quase poderíamos dizer – geométrica.

(...) A história humana nos dá exemplos frequentes e dolorosíssimos do que estamos expressando. Demonstra como os governantes com poder absoluto foram se transformando – às vezes lentamente – em déspotas, contagiados pelo estigma do déspota ou doença do poder, que não somente corrompe – como alegado por lord ACTON –, mas que também obnubila o entendimento.²¹ (tradução nossa)

Essa percepção levou Karl Loewenstein a dizer que o poder exercitado sem limites, isto é, descontrolado, torna-se ilegítimo. “O poder encerra em si mesmo as sementes de sua própria degeneração. Isto quer dizer que quando não está limitado, o poder se transforma em tirania e em arbitrário despotismo”.²² É por essa razão que, além de ter o condão de transmutar um regime democrático em autoritário, o poder político concretizado de forma desmedida e desenfreada geralmente contribui para a prática de atos de corrupção.

Nesse momento, é conveniente demonstrar de forma mais detida a relação entre estes três elementos: poder, corrupção e controle. Far-se-á isso, porém, sem a pretensão de esgotar a temática da corrupção, a qual é assaz abrangente, englobando aspectos de natureza política, jurídica e ética, presente nos diversos níveis sociais.²³

De origem latina, o termo “corrupção” (*corruptus*) pode fazer referência a vários significados, mas sempre acompanhado de uma conotação moralmente negativa. A esse respeito, Frederico Dantas esclarece que a corrupção “Refere-se tanto ao comportamento político quanto sexual, traduzindo sempre uma noção de mal em oposição ao reto, probó, correto, justo. Tem um cunho moral, portanto”.²⁴

Além desse viés contrário ao que é honesto, a corrupção ocorre quando o sujeito, extrapolando a parcela de poder que lhe foi confiada, descumpre certo dever funcional com o

²¹ “El poder lleva em sí mismo el germen de su propia corrupción. Es el estigma del déspota. Todo hombre que ejerce poder, em mayor o menor grado, tiene una tentación irrefrenable a ampliar ese poder, para no desprenderse de él. El poder genera más necesidad de poder, y esta retroalimentación crece em progresión – casi podríamos decir – geométrica.

(...) La historia humana nos da frecuentes y dolorosíssimos ejemplos de lo que venimos expresando. Demuestra cómo los gobernantes con poder absoluto se fueron transformando – a veces lentamente – en déspotas, contagiados del estigma del déspota o enfermedad del poder, El cual no sólo corrompe – como afirmaba lord ACTON –, sino que también obnubila el entendimiento”. FELIX CAPATO, Alejandro *et al.* **Instituciones de derecho publico**. 2. ed. Buenos Aires: Macchi, 1997, p. 222-223.

²² “El poder encierra em si mismo la semilla de su propia degeneración. Esto quiere decir que cuando no está limitado, el poder se transforma em tiranía y em arbitrario despotismo”. LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de La constitución**. Trad.: Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Editorial Ariel, 1979, p. 28-29.

²³ MALEM SENA, Jorge F. **Globalización, comercio internacional y corrupción**. Barcelona: Gedisa, 2000, p. 25.

²⁴ DANTAS, Frederico Wildson da Silva. **A eficiência da lei de improbidade administrativa e o foro por prerrogativa de função**. Recife: Nossa Livraria, 2004, p. 38.

objetivo de auferir alguma vantagem indevida, de acordo com ensinamento de Jorge Malem Seña:

Pode-se definir os atos de corrupção como aqueles que constituem a violação, ativa ou passiva, de um dever posicional ou violação de qualquer função específica realizada com discricção, a fim de obter um benefício extraposicional, seja qual for sua natureza.²⁵

No contexto aqui explorado, envolvendo o controle do poder político, tem-se que o fenômeno da corrupção, em maior ou menor grau, está intrinsecamente ligado à desvirtuação do poder. A pessoa que detém mais poder é quem tem mais favores a oferecer em troca de benefícios indevidos, mediante a violação de deveres inerentes à posição por ela ocupada. A propósito, de forma precisa, Luís de Sousa explica essa relação entre poder e corrupção:

Independentemente dos actores que possam estar envolvidos, das transações que possam ter lugar, dos montantes que possam ser oferecidos ou solicitados e das decisões que possam ser transacionadas, a corrupção é um fenómeno de poder. O poder, isto é, a capacidade de influenciar o comportamento de outros, tem evoluído ao longo dos tempos e manifesta-se de forma diferente de acordo com o nível de complexidade de organização das sociedades. Diferentes formas de poder alimentam diferentes tipos de corrupção.²⁶

Desse modo, controlar o poder é medida que favorece o refreamento da corrupção. Se os detentores do poder estatal atuarem de modo imoderado, estarão mais abertos os veios da prática dos atos de corrupção. Luís de Sousa destaca a importância do Tribunal de Contas e demais órgãos de controle na missão de averiguar a correição das decisões tomadas pela Administração Pública, de maneira tal que a ineficácia dos sistemas de controle é considerada por ele uma das causas da corrupção.²⁷

Justamente com o intuito de afastar esse perigo imanente de desvirtuação do poder²⁸, o Estado Democrático de Direito funda-se, primeiramente, numa legitimidade de origem – que se inicia com o acolhimento da vontade popular na escolha dos seus representantes, responsáveis pela condução política do Estado –, para, em seguida, desenvolver uma legitimidade de exercício do poder, a qual se realiza, entre outros meios, pelas atividades dos órgãos de controle sobre aquela mesma vontade popular.²⁹

²⁵ “Se puede definir a los actos de corrupción, entonces, como aquellos que constituyen la violación, activa o pasiva, de un deber posicional o del incumplimiento de alguna función específica realizados en un marco de discreción con el objeto de obtener un beneficio extraposicional, cualquiera sea su naturaleza”. MALEM SEÑA, Jorge F. **Globalización, comercio internacional y corrupción**. Barcelona: Gedisa, 2000, p. 28.

²⁶ SOUSA, Luís de. **Corrupção**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011, p. 37.

²⁷ *Ibid.*, p. 55.

²⁸ LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de La constitución**. Trad.: Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Editorial Ariel, 1979, p. 29.

²⁹ VALLÈS VIVES, Francesc. **El control externo del gasto público: configuración y garantía constitucional**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003, p. 27-28.

Quanto mais desenvolvida, complexa e plural for uma determinada sociedade, maior será a indispensabilidade de criação e aperfeiçoamento de mecanismos de limitação do exercício do poder político, pois, à medida que a sociedade avança na democratização, também devem progredir os arranjos institucionais de controle.³⁰

Deveras, parece haver uma relação direta de proporcionalidade entre democracia e controle: quanto maior o grau democrático da organização estatal, maior deverá ser a exigência de controle do poder. Com esse olhar, Yolanda Gómez Sánchez obtempera:

A necessidade atual de controle nos Estados modernos é resultado tanto de sua crescente intervenção como de uma iniludível exigência democrática. A ideia de controle deve ser apreciada quanto maior o grau de democracia da organização estatal e supõe, enfim, uma outra forma de participação do povo nas decisões que a todos afetam, concretamente no importante âmbito económico, em busca de um equilíbrio hoje absolutamente necessário.³¹ (tradução nossa)

Aliada a essa relação entre controle e democracia, existe também uma questão interessante sobre a influência do intervencionismo estatal na conformação do controle do poder, ligada à maior ou menor intensidade da atividade econômico-financeira por ele exercida. É que, de acordo com o escólio de Francesc Valls Vives, quanto maior o nível de desenvolvimento da atividade financeira do Estado, as exigências de controle serão maiores:

Nesta linha, a ideia de controle inerente às democracias liberais e aos Estados constitucionais atuais adquire maior ou menor importância dependendo do volume e da entidade do objeto sobre o que recai. Ou, o que é o mesmo, a sua funcionalidade aumentará na mesma intensidade em que o faz a atividade econômico-financeira desenvolvida pelo Estado. O crescimento da atividade estatal e, conseqüentemente, do volume do gasto público necessário para custeá-lo, implica a necessidade de instaurar um controle paralelamente adequado e proporcional.³² (tradução nossa)

Na contemporaneidade, pois, o Estado passou a assumir maiores compromissos sociais. Isso o colocou na posição de principal responsável por uma atividade econômico-financeira, a exemplo do caso brasileiro. Nessa contextura, a consequência esperada é a de que há de ser

³⁰ VALLÈS VIVES, Francesc. **El control externo del gasto público**: configuración y garantía constitucional. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003, p. 27-28.

³¹ “(...) La necesidad actual de control en los modernos Estados es resultado tanto de su creciente intervención como de una ineludible exigencia democrática. La idea de control debe ser apreciada cuanto mayor sea el grado de democraticidad de la organización estatal y supone, al fin, un modo más de participación del pueblo en las decisiones que a todos afectan, concretamente en el importante ámbito económico, en busca de un equilibrio hoy absolutamente necesario”. GÓMEZ SÁNCHEZ, Yolanda. El tribunal de cuentas. **Revista de derecho político**, n. 36, Madrid, p. 291-300, 1992, p. 295.

³² “En esta línea, La idea de control inherente a las democracias liberales y a los Estados constitucionales actuales adquire mayor o menor importancia dependiendo del volumen y de la entidad del objeto sobre el que recae. O, lo que es lo mismo, su funcionalidad aumentará en la misma intensidad en la que lo haga la actividad económico-financiera desarrollada por el Estado. El crecimiento de la actividad estatal y, conseqüentemente del volumen del gasto público necesario para hacerle frente, implica la necesidad de instaurar um control paralelamente adecuado y proporcional”. VALLÈS VIVES, Francesc, op. cit., p. 28-29.

delineado, na estrutura estatal, um sistema de controle do poder proporcional e adequado a essa realidade um tanto recente. E, tal qual a relação entre democracia e controle, existe uma relação direta de proporcionalidade entre atividade financeira e controle.

A imprescindibilidade de uma função estatal controladora só aumenta na conjuntura do Estado Social, tal qual o brasileiro, em que o ordenamento jurídico impõe o dever de prestação de amplos serviços públicos voltados à efetivação de direitos como educação, saúde, segurança, seguridade social, cultura, etc. Oportunas, nessa rota, as lições de Omar Alberto García Palácios:

(...) É no Estado social onde cobra maior importância a necessidade de estabelecer mais e melhores mecanismos de controle das contas públicas. Hoje em dia essa necessidade se torna mais óbvia. O volume de recursos públicos geridos pelo Estado exige uma adequada gestão e o adequado estabelecimento de mecanismos que assegurem a devida fiscalização dessa gestão.³³ (tradução nossa)

Honrar satisfatoriamente com tais compromissos jurídico-sociais exige do Poder Público, de um lado, a gestão de elevado volume de recursos financeiros; de outro, o estabelecimento de um conjunto de órgãos que garantam a devida fiscalização dessa gestão.

Demais disso, como invariavelmente todos os direitos custam dinheiro, já que tanto os direitos de bem-estar, saúde, educação quanto os direitos de propriedade, liberdade e segurança pública têm amparo no tesouro público³⁴, recolhe-se do povo grande parcela da fonte de recursos financeiros, por meio da arrecadação tributária. Esse ônus suportado pelo cidadão confere-lhe, por via reflexa, o direito de exigir a prestação de contas dos gastos públicos.

Num Estado Democrático, o “cidadão tem a obrigação de contribuir com o gasto público e o direito de exigir a prestação das contas sobre este. Tudo isso justifica a presença de um órgão de controle do dinheiro público”, consoante lições de Paulo Jorge da Costa.³⁵

O controle propicia outro elemento relevante para a legitimação do exercício do poder: a garantia de prestação de contas por parte de todos os responsáveis pelas ações estatais, especialmente o gerenciamento de recursos financeiros públicos, ainda que feito por pessoa privada. A propósito, escreve Paulo Jorge da Costa que “é através da prestação de contas

³³“(…) es en el Estado social donde cobra mayor importancia la necesidad de establecer más y mejores mecanismos de control de las cuentas públicas. Hoy en día esa necesidad se hace más obvia.

El volumen de recursos públicos que maneja el Estado hace necesario una adecuada gestión así como un adecuado establecimiento de mecanismos que aseguren la debida fiscalización de esa gestión”. GARCÍA PALACIOS, Omar Alberto. **La Controladoría General de la República y el control externo en el Estado Democrático Nicaragüense**. Managua: Universidad Centroamericana, 2006, p. 19.

³⁴ HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: por que la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno, 2011, p. 33.

³⁵ GARCÍA PALACIOS, Omar Alberto, op. cit., p. 15.

perante os cidadãos que os titulares do poder público veem renovada a legitimidade para o respectivo exercício”.³⁶

Portanto, controlar a Administração Pública é tarefa imprescindível para o exercício legítimo do poder. Enquanto corolário do Estado Democrático de Direito, a função controladora, por meio de ações orientadoras, corretivas e/ou punitivas, tem o objetivo de averiguar se a atuação estatal está sendo efetivada em consonância com as regras do ordenamento jurídico nacional, especialmente no que concerne à defesa do interesse público.³⁷

Por tudo quanto já foi dito até aqui, fica claro que, para além de mera verificação de um segundo registro da arrecadação de tributos, como sucedia na Idade Média, o signo “controle”, no Estado Democrático de Direito, está envolto num contexto jurídico mais amplo e complexo, que inclui questões relativas tanto à contenção e limitação do poder quanto a legitimação do seu exercício. Ademais, o controle, notadamente quando se dirige à atividade financeira do Estado, tem importância para a avaliação de desempenho da gestão pública, mediante a verificação do cumprimento de metas, fator esse que auxilia no planejamento dos gastos públicos.

2.3. Amplitude Semântica da Locução “Controle Externo”

A síntese do controle é limitar o poder.³⁸ Essa é a finalidade inescusável de todos os mecanismos de controle do Estado sobre o Estado. Sem embargo, numa reflexão prévia ao sentido da locução “controle externo”, é tarefa um pouco mais tormentosa compreender o conteúdo semântico do signo “controle”, questão que não se confunde com aquela da finalidade.

Dúvidas não há de que a construção de uma definição unívoca da palavra “controle” consiste num intento irrealizável. A pluralidade dos sujeitos e órgãos responsáveis pelo controle, a variedade de atividades e atos que lhes servem de objeto, além dos diferentes instrumentos por meio dos quais ele se desenvolve são, entre outros, fatores que acentuam a heterogeneidade semântica do vocábulo em análise:

Enquanto a unidade do fim permite atribuir um sentido unívoco ao controle e considerá-lo, por isso validamente, como elemento indissociável do conceito de Constituição, a pluralidade dos meios pelos quais tal controle se articula, a diversidade de objetos sobre os quais recai e o muito diferente caráter dos instrumentos e institutos

³⁶ COSTA, Paulo Jorge Nogueira da. **O Tribunal de Contas e a boa governança**: contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal. Tese. Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra, 2012, p. 33.

³⁷ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 179.

³⁸ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil**: jurisdição e competência. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 36.

em que se manifesta impedem sustentar um conceito único de controle. Não é que há classes de controles, que isso é óbvio e não repugnante, isoladamente, a unidade conceitual, mas que, por imperativos analíticos, a heterogeneidade dos meios de controle é tão marcada que obriga a pluralidade conceitual. Para o direito constitucional não é, portanto, um, mas, como veremos, vários conceitos de controle. Em todos eles o controle aparece dotado de um sentido único, desde logo, mas composto de variados elementos. A categoria de controle se apresenta, em suas diversas manifestações práticas, através de modalidades tão diferentes que qualquer tentativa de agrupá-las em um único conceito que as pudesse abarcar seria uma empresa condenada, teoricamente, ao fracasso ou, pelo menos, operacionalmente, à esterilidade.³⁹ (tradução nossa)

Por essa explicação de Manuel Aragón Reyes, a função de controle, em termos práticos, manifesta-se de maneiras tão diferentes que qualquer tentativa de inseri-la num único conceito seria inútil. A essa dificuldade linguística acrescenta-se a diversidade de tratamento jurídico dado por cada Estado às suas respectivas estruturas de controle do poder e à distribuição de competências entre os seus órgãos.

No direito pátrio, por exemplo, existe o controle exercido pelo Judiciário sobre a atividade legislativa a cargo do Legislativo, em sede de controle de constitucionalidade das leis, bem como sobre os atos praticados pelo Executivo, em controle judicial de legalidade dos atos administrativos. O Chefe do Executivo também se vê controlado pelo Legislativo quando este julga as suas prestações de contas. De outra banda, a Administração Pública controla a si própria quando anula os seus atos ilegais ou revoga os inoportunos e inconvenientes. Enfim, cada órgão estatal exerce sobre os outros, ou, pelo menos, sobre os agentes públicos que lhe são subordinados, alguma forma de controle.

Todavia, não cabe nos propósitos do presente trabalho investigar uma a uma todas as formas de controle conferidas a cada órgão componente da estrutura do Estado brasileiro. A dificuldade semântica para definir o controle, fundada notadamente na diversidade de órgãos, objetos e instrumentos, revela a necessidade de que o seu estudo, assim como o seu exercício, deva ser concebido de modo especializado.

³⁹ “Si bien la unidad del fin permite atribuir un sentido unívoco al control y considerarle, por ello válidamente, como elemento inseparable del concepto de Constitución, la pluralidad de medios a través de los cuales esse control se articula, la diversidad de objetos sobre los que puede recaer y el muy distinto carácter de los instrumentos e institutos en que se manifiesta impiden sostener un concepto único de control. No se trata de que existan clases de control, que ello es obvio y no repugnaría, por sí solo, a la unidad conceptual, sino de que, por imperativos analíticos, la heterogeneidad de los medios de control es tan acusada que obliga a la pluralidad conceptual. Para el derecho constitucional no hay, pues, uno sino, como veremos, diversos conceptos de control. En todos ellos el control aparece dotado de un único sentido, desde luego, pero integrado por muy variados elementos. La categoría del control se presenta, en sus diversas manifestaciones prácticas, a través de modalidades tan distintas que cualquier intento de englobarlas en un solo concepto que las pudiese abarcar sería una empresa condenada, teóricamente, al fracaso, o en todo caso, operativamente, a la esterilidad”. ARAGÓN REYES, Manuel. **Constitución, democracia y control**. México: UNAM, 2002, p. 122-123.

Nesse sentido, para uma primeira aproximação conceitual, um caminho cientificamente seguro é a tradicional diferenciação entre os controles externo e interno, cujo acolhimento se deu tanto no plano dos enunciados do direito positivo, quanto no da Ciência do Direito. Em nível constitucional, o ordenamento jurídico pátrio contempla essa classificação do controle – externo e interno – no art. 70, *caput*, da Carta da República, ao tratar da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União.⁴⁰ Há também, no direito infraconstitucional, a previsão normativa dos controles externo e interno, nos termos dos artigos 75 a 82 da Lei n.º 4.320/1964, que, recepcionada pela ordem constitucional vigente, regula a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O conceito de controle externo é relacional porque remete necessariamente à relação com a espécie controle interno. Ou seja, não haveria o externo se não houvesse o interno, e vice-versa. Nessa perspectiva, como o foco de atenção é o controle externo, para entendê-lo, antes se discorrerá sobre o conteúdo semântico da espécie controle interno.

Segundo lição de Hely Lopes Meirelles, é interno o controle exercido por órgão situado na mesma estrutura administrativa do órgão responsável pela execução do ato a ser controlado. Desse modo, por exemplo, quando o Legislativo controla seus agentes ou entes integrantes da sua estrutura organizacional, exerce controle interno por meio de seus órgãos administrativos.⁴¹ O mesmo raciocínio se aplica ao Judiciário e ao Executivo, porquanto é “inerente a cada um dos órgãos e entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário que, mediante sistema integrado de controle interno, deverão exercer o controle sobre seus próprios atos e agentes”.⁴²

O sistema de controle interno encontra amparo normativo no art. 74 da Constituição Federal, segundo o qual os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter, de forma integrada, o respectivo sistema de controle interno, com as seguintes finalidades: (a) avaliar o cumprimento de metas do plano plurianual e a execução dos orçamentos públicos; (b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, sob os aspectos de eficiência e eficácia, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração; (c) exercer o controle das operações de crédito; e (d) apoiar o controle externo.

⁴⁰ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

⁴¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 567.

⁴² GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 93.

Em relação aos parâmetros de fiscalização e controle, não existem grandes diferenças entre controle externo e interno, pois tanto num quanto noutro é feita uma análise técnica contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional da gestão pública, sob os aspectos da legalidade, economicidade e legitimidade.

Vale salientar que, além da localização internalizada, o controle interno caracteriza-se por se fundamentar no princípio da autotutela, ou poder-dever de autotutela. Este confere ao Poder Público o poder-dever de sanar atos ilegais e revogar os atos inoportunos ou inconvenientes praticados por seus agentes, conforme assevera Evandro Martins Guerra:

(...) [o controle interno] fundamenta-se no princípio da autotutela, referindo-se à verificação das metas anteriormente fixadas na lei orçamentária, os resultados alcançados, isto é, a eficiência e eficácia na gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, assim como o controle sobre as operações de crédito.⁴³

Apesar de sua previsão no mais elevado nível do ordenamento jurídico, conforme esclarece Victor J. Faccioni, muitos gestores públicos enxergam no controle interno um obstáculo a mais, que acabaria por emperrar a máquina administrativa e a execução dos programas governamentais.⁴⁴ Em verdade, essa crítica não se dirige exclusivamente aos órgãos de controle interno, mas também a todas as formas de controle da Administração Pública, como bem destaca Carlos Ari Sunfeld:

Tudo que a Administração Pública faz é bastante vigiado. Há uma incrível redundância de órgãos e autoridades fazendo controles, e há também a imprensa e a opinião pública. Como os assuntos públicos envolvem inúmeros interesses, é natural que exista muita gente disposta a acionar esses controles todos.⁴⁵

A elevada quantidade de controles sobre a Administração Pública é explicável em razão da variedade de interesses (inclusive privados) que permeiam a gestão da coisa pública. Mas é perceptível nessa visão de Sunfeld que, de maneira geral, existiria uma certa dose de exagero por parte dos órgãos de controle.

Como uma agravante, o aludido autor chega a sustentar a existência de um estímulo aos controladores para desconfiarem dos atos praticados pelo Poder Público, pois isso lhes daria mais prestígio, além da ausência de compromisso deles com as ações que são exigidas dos sujeitos controlados.⁴⁶

⁴³ GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 93.

⁴⁴ FACCIONI, Victor J. Controle na Administração Pública. **Senatus**, v. 6, n. 2, Brasília: Senado Federal, p. 56-59, out. 2008, p. 59.

⁴⁵ SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito administrativo para céticos**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 37.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 38.

Porém, essa questão da exacerbação não pode ser encarada de maneira absoluta, como se fosse algo inerente ao controle. Com efeito, a depender do órgão controlado e do caso concreto, pode-se estar diante de um controle exagerado, ou de uma atuação administrativa precária e ineficiente. É verdade que em muitos casos pesa sobre o gestor público a obrigação de atender às muitas exigências dos órgãos de controle, o que, por vezes, dificulta o desenrolar do planejamento e as rotinas da Administração Pública. Mas também é certo que, em inúmeras situações, os órgãos administrativos controlados incorrem em práticas flagrantemente lesivas ao interesse público, violando normas básicas do regime jurídico-administrativo. Em casos tais, a atividade controladora poderá servir como uma boa oportunidade para o aprimoramento da Administração Pública, mediante atuação preventiva e repressiva.

Não se afigura possível estipular de modo genérico se determinada prática do órgão controlador é excessiva. Mais plausível é incentivar a sensibilização dos agentes de controle interno e externo quanto à realidade institucional do sujeito controlado. Ademais, conforme anota Faccioni, o órgão de controle interno precisa ser visto mais como um aliado do gestor público no aperfeiçoamento das finanças estatais, do que como um inimigo seu:

(...) [o controle interno] se constitui no *longa manus* do administrador, e nele tem seu aliado, porquanto, se bem estruturado e ativo, certamente auxiliará o gestor, possibilitando uma visão das mais variadas situações que envolvem a administração, para que sejam realizados ajustes e correções que venham a evitar o desperdício dos recursos públicos.⁴⁷

Daí que, em prol da importância desse tipo de controle, ele afirma ser o controle interno “instrumento mais eficaz, dentre todos, no combate à corrupção. Assim, é preciso desmistificar esse importante instrumento de controle e a sua indispensabilidade ao administrador, à administração pública e ao interesse público”.⁴⁸ Dada a complexidade com que se apresenta o fenômeno da corrupção, se o controle interno é o instrumento mais ou menos eficaz para combatê-lo é questão que merece aprofundamento no campo da efetividade do Direito. O certo é que, na esteira do pensamento daquele autor, o controle interno representa importante instrumento de qualificação da função administrativa, pois, além de contribuir no combate à

⁴⁷ FACCIONI, Victor J. Controle na Administração Pública. *Senatus*, v. 6, n. 2, Brasília: Senado Federal, p. 56-59, out. 2008, p. 59.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 59. Corroborando o entendimento deste autor, em pesquisa realizada em 1999, Stephen Kanitz assevera que: “As nações com menor índice de corrupção são as que têm o maior número de auditores e fiscais formados e treinados. A Dinamarca e a Holanda possuem 100 auditores por 100.000 habitantes. Nos países efetivamente auditados, a corrupção é detectada no nascedouro ou quando ainda é pequena. O Brasil, país com um dos mais elevados índices de corrupção, segundo o *World Economic Forum*, tem somente oito auditores por 100.000 habitantes, 12.800 auditores no total. Se quisermos os mesmos níveis de lisura da Dinamarca e da Holanda, precisaremos formar e treinar 160.000 auditores”. KANITZ, Stephen. **A origem da corrupção**. Disponível em: <<http://www.kanitz.com.br/veja/corruptao.asp>>. Acesso em: 20 jan. 2012.

corrupção, fornece ao gestor público uma visão mais ampla das rotinas e planos estratégicos da Administração Pública.

Após essa explicação sobre o controle interno, fica mais fácil introduzir a temática do controle externo, de modo a esclarecer a definição e as principais características deste sistema de controle da atividade financeira do Estado. Com efeito, no dizer de Carlos Roberto Galvão Barros, “o controle externo ocorre quando o órgão controlador não integra a estrutura do órgão controlado, podendo ser feito por um poder sobre o outro ou através de um órgão independente da clássica divisão dos poderes”.⁴⁹

Frederico Pardini, alinhado a essa compreensão, ensina:

Controle externo sobre as atividades da Administração, em sentido orgânico e técnico é, em resumo, todo controle exercido por um Poder ou órgão, sobre a administração de outros. Nesse sentido, é controle externo o que o Judiciário efetua sobre os atos dos demais Poderes. É controle externo o que a administração direta realiza sobre as entidades da administração indireta. É controle externo o que o Legislativo exerce sobre a administração direta e indireta dos demais Poderes.⁵⁰

Portanto, o controle externo pode ser compreendido como aquele exercido por um órgão situado fora da estrutura organizacional do ente ou da unidade controlada. Por essa via, é externo tanto o controle feito pelo Tribunal de Contas sobre o Executivo como o controle do Judiciário sobre o Legislativo. Também é externo o controle do Ministério Público ordinário sobre órgãos do Executivo. Desse modo, inexistente relação de hierarquia entre quem controla e quem sofre a ação de controle, diversamente do que sucede no caso do controle interno.

O conteúdo do termo “controle externo” empregado no texto constitucional é mais específico, pois não se liga a qualquer órgão ou Poder, e sim, exclusiva e diretamente, às funções desempenhadas pelo Congresso Nacional e pelo Tribunal de Contas da União, na forma dos artigos 70 e seguintes. Tem-se assim uma concepção de controle externo em sentido estrito, que compreende tão somente o controle a cargo do Legislativo e do Tribunal de Contas sobre a Administração Pública dos demais órgãos.⁵¹

Em ambos os meios de fiscalização e controle da Administração Pública, seja via Congresso Nacional, seja via Tribunal de Contas, a intenção do Constituinte foi a de assegurar que o Estado exerça a atividade financeira de maneira eficiente; é que “toda a disciplina concernente ao manejo dos dinheiros públicos seria inócua, se não previsse a legislação amplos

⁴⁹ BARROS, Carlos Roberto Galvão. **O controle ativista da administração pública pelos tribunais de contas brasileiros e portugueses**. São Paulo: Baraúna, 2010, p. 86.

⁵⁰ PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional**. Tese (Doutorado em direito público). Faculdade de Direito. Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997, p. 39.

⁵¹ GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 93.

mecanismos orgânicos de fiscalização de sua observância”.⁵² Nos tempos atuais, não é mais possível conceber um Estado democrático destituído de órgãos de controle externo. Revela-se indispensável o controle dos atos administrativos da gestão financeira por órgãos situados fora da estrutura da Administração e dotados de independência para o exercício da sua missão institucional.⁵³

Aqui, mais uma delimitação do objeto de estudo se impõe. A principal preocupação científica diz respeito estritamente à produção normativa a cargo do Tribunal de Contas, ou seja, ao aspecto técnico do controle externo das contas públicas. Não consiste o interesse central em estudar o controle externo efetuado pelo Parlamento (controle político) ou o sistema de controle interno. Essas formas de controle são abordadas com o propósito de verticalizar o conhecimento acerca das competências atribuídas à Corte de Contas. E, com esteio no princípio da simetria federativa, tomam-se como parâmetro os contornos jurídico-institucionais do Tribunal de Contas União, que serve como modelo para os demais tribunais de contas do país no que concerne à organização, composição e fiscalização, na forma do art. 75 da Constituição da República.⁵⁴

2.4. Perfil Institucional do Tribunal de Contas

2.4.1. Breve evolução constitucional

Órgão centenário, o Tribunal de Contas da União passou por diversas transformações ao longo da sua história. Nesse aspecto, é interessante perceber como o Constituinte pátrio encartou o regime jurídico do órgão em lugares distintos das Constituições republicanas. A Casa de Contas federal foi alocada ora dentro das “Disposições gerais”, ora junto do Ministério Público, ora, de modo mais íntimo, no Legislativo. Uma ligeira digressão sobre sua evolução constitucional demonstrará essa assertiva.

Após algumas tentativas fracassadas durante o regime imperial brasileiro, a criação do TCU ocorreu durante o Governo Provisório, com a edição do Decreto n.º 966-A, de 7 de novembro de 1890, sob influência do então Ministro da Fazenda Rui Barbosa. Esse documento

⁵² ATALIBA, Geraldo. Extensão do conceito de bem público para efeito de controle financeiro interno e externo. **Revista de Informação Legislativa**, ano 22, n. 86, Brasília: Senado Federal, p. 283-300, abr./jun. 1985, p. 284.

⁵³ CITADINI, Antonio Roque. **O controle externo da administração pública**. São Paulo: Max Limonad, 1995, p. 12.

⁵⁴ Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

normativo atribuía ao Tribunal a finalidade de examinar, rever e julgar os atos relacionados às despesas e às receitas.⁵⁵

Com a promulgação da Constituição da República de 1891, o Tribunal de Contas foi alçado ao nível constitucional, sendo-lhe confiada a função de liquidar as contas da receita e despesa, e de verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso Nacional. Desde então, com algumas alterações em suas atribuições, a Corte de Contas passou a figurar em todas as Constituições brasileiras.⁵⁶ A primeira Constituição republicana dedicou-lhe somente um artigo, situado no Título das Disposições Gerais.

Na Constituição seguinte, de 1934, o TCU ficou posicionado no mesmo capítulo destinado ao Ministério Público⁵⁷, intitulado “Dos Órgãos de Cooperação nas Atividades Governamentais”. Ao seu rol de competências foi acrescida a tarefa de julgar as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos (art. 99). Tal disposição, para Pontes de Miranda, teria acentuado o caráter judiciário da Corte,⁵⁸ já que ela havia passado a assumir não só a atividade de acompanhar e fiscalizar os atos de gestão financeira, mas também de julgar as contas públicas.

A Carta Política de 1937, por seu turno, conforme observa José Luiz Anhaia de Mello, praticamente colocou o Tribunal de Contas dentro do organograma do Poder Judiciário. É que, embora sem adotar a clássica divisão textual em títulos e seções, aquela Constituição tratou da Corte de Contas logo após as disposições da Justiça Militar⁵⁹ e antes da parte reservada à nacionalidade e à cidadania, dando margem à ideia de que o TCU seria, na sequência do texto, órgão do Judiciário.

Acerca das competências, Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti assevera que a Constituição de 1937 não trouxe maiores alterações em relação à ordem jurídica anterior, muito provavelmente em razão da instalação do regime autoritário de Vargas, porque nesse contexto político o fortalecimento da atuação do TCU não seria nada aprazível ao Executivo.⁶⁰

⁵⁵ MARANHÃO, Jarbas. Origem dos Tribunais de Contas. Evolução do Tribunal de Contas do Brasil. **Revista de Informação Legislativa**, ano 29, n. 113, Brasília: Senado Federal, p. 327-330, jan./mar. 1992, p. 327.

⁵⁶ BUGARIN, Bento José. Controle das finanças públicas – uma visão geral. **Revista do Tribunal de Contas da União**, ano, n. 59, v. 25, Brasília: TCU, p. 11-24, jan./mar. 1994, p. 16.

⁵⁷ GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 155.

⁵⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**: com a EC n. 01, de 1969. Tomo III. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 248.

⁵⁹ MELLO, José Luiz de Anhaia. Tribunais de Contas e a Constituição. **Revista de Informação Legislativa**, ano 23, n. 92, Brasília: Senado Federal, p. 213-220, out./dez. 1986, p. 213.

⁶⁰ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Da necessidade de aperfeiçoamento do controle judicial sobre a atuação dos Tribunais de Contas visando a assegurar a efetividade do sistema. **Revista do Tribunal de Contas da União**, ano 38, n. 108, Brasília: TCU, p. 7-18, jan./abr. 2007, p. 8.

A propósito, também escreve Antonio Roque Citadini:

(...) no Brasil durante o regime ditatorial de Getúlio Vargas, as funções de controle dos atos da Administração passaram para órgãos vinculados à Fazenda Pública. Seus membros eram indicados pelo Chefe do Poder Executivo e suas competências eram bastante restritas, até porque numa ditadura o poder é todo do Executivo. Em Portugal, durante o período salazarista, embora o Tribunal de Contas se mantivesse atuante, seus membros eram designados pelo Ministro das Finanças.⁶¹

É uma tendência dos regimes ditatoriais a centralização das atividades de controle do poder nos órgãos do próprio governo, como forma de impedir que órgãos alheios à hierarquia do Executivo apontem e solicitem a correção de possíveis irregularidades no manejo de recursos públicos.

A Constituição da República de 1946, sem maiores destaques, também não estabeleceu grandes avanços para o controle feito pelos Tribunais de Contas. Vale frisar apenas que, diferentemente dos regimes constitucionais predecessores, nela o Constituinte optou por incluir a Corte no capítulo destinado ao Poder Legislativo⁶², na Seção “Do Orçamento” (art. 76 e ss.).

Essa mesma topografia constitucional do Tribunal de Contas no capítulo reservado ao Legislativo foi adotada na Constituição Federal de 1967, com a EC nº 01/69. O período entre 1964-1985, marcado pela vigência do regime militar, representou o enfraquecimento dos Tribunais de Contas.⁶³ Não interessava ao governo militar estimular a ação das instituições de controle, as quais, sob a óptica autoritária, representavam entrave à atuação rápida e eficaz do Executivo.⁶⁴

Com o advento da Constituição Democrática de 1988, as Cortes de Contas foram fortalecidas. Houve alterações quanto à forma de escolha dos seus membros, e uma perceptível ampliação das suas competências. Além do tradicional exame de legalidade, foram inseridos no exercício do controle externo os aspectos da economicidade e legitimidade, o que tornou possível a avaliação de resultados alcançados pelo Estado.⁶⁵ Ademais, com a Carta Política de 1988, as Casas de Contas assumiram relevante papel para a aferição da transparência na

⁶¹ CITADINI, Antonio Roque. **O controle externo da administração pública**. São Paulo: Max Limonad, 1995, p. 25.

⁶² GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 156.

⁶³ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Da necessidade de aperfeiçoamento do controle judicial sobre a atuação dos Tribunais de Contas visando a assegurar a efetividade do sistema. **Revista do Tribunal de Contas da União**, ano 38, n. 108, Brasília: TCU, p. 7-18, jan./abr. 2007, p. 9.

⁶⁴ LINS NETTO, Jair. Tribunal de Contas: um desconhecido na República. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XIX, n. 3, 2001. Disponível em: http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2001/03/-sumario?next=2. Acesso em: 9 out. 2011.

⁶⁵ GUERRA, Evandro Martins, op. cit., p. 156.

Administração Pública e a consequente efetivação dos princípios da moralidade e da cidadania.⁶⁶

2.4.2. Relação do Tribunal de Contas com os “Poderes” do Estado

A Constituição da República de 1988, em seu art. 71, *caput*, prescreve que “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União”. Para alguns estudiosos, o emprego da palavra “auxílio” teria o significado de que a Corte de Contas é órgão auxiliar, isto é, subordinado ao Legislativo. Nessa esteira, Pedro Humberto Teixeira Barretto assevera:

No Brasil, o Tribunal de Contas da União **está vinculado** ao Congresso Nacional. Os tribunais de contas estaduais **subordinam-se** às Assembléias Legislativas dos respectivos Estados, o Tribunal de Contas do Distrito Federal à Câmara Distrital e os tribunais de contas dos Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro, às respectivas Câmaras Municipais.⁶⁷ (grifo nosso)

Ives Gandra Martins da Silva é enfático na defesa da tese segundo a qual o Tribunal de Contas é órgão ancilário do Legislativo:

Ora, quem exerce o controle externo é o Congresso Nacional (Poder Legislativo) e **quem é poder acólito, vicário, auxiliar, ancilar é o Tribunal de Contas**. De resto, em todo elenco de atribuições do art. 71 percebe-se que o Tribunal de Contas é um órgão técnico, que facilita o controle externo por parte do Poder Legislativo. (...) De rigor, repito, à exaustão, **é um órgão acólito do Poder Legislativo**, nos termos da Constituição.⁶⁸ (grifo nosso)

É essa também a posição de Michel Temer, quando aduz que “o Tribunal de Contas é parte componente do Poder Legislativo, na qualidade de órgão auxiliar, e os atos que pratica são de natureza administrativa”.⁶⁹ De igual maneira, Aliomar Baleeiro, no contexto da Carta da República de 1967, conferiu ao Tribunal de Contas o caráter de “instrumento técnico” do Congresso Nacional. Para tanto, utilizou o argumento de que o delineamento jurídico da Corte estava contido numa das seções do capítulo referente ao Poder Legislativo:

⁶⁶ SOARES, Mário Lúcio Quintão. O Poder Legislativo brasileiro e as funções constitucionais dos Tribunais de Contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XVIII, n. 1, 2000. Disponível em: http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2000/01/-sumario?next=3. Acesso em: 9 out. 2011.

⁶⁷ BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **O sistema tribunais de contas e instituições equivalentes**: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da União Européia. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 264.

⁶⁸ SILVA, Ives Gandra Martins. Tribunal de Contas é órgão auxiliar do controle externo do Poder Legislativo e não, institucionalmente, órgão equiparado ao regime dos tribunais – reflexões sobre sua disciplina jurídica – opinião legal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, ano 40, n. 111, Brasília: TCU, p. 53-62, jan./abr. 2008, p. 56.

⁶⁹ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 134.

O Tribunal de Contas, no sistema de freios e contrapesos da Constituição, é instrumento técnico do Congresso. O fato de que, no texto constitucional, está incluído em uma das seções do capítulo reservado ao “Poder Legislativo” (arts. 70 a 75 da Constituição de 1988), onde se traçam suas linhas gerais e suas atribuições, basta para filiá-lo ao Congresso.⁷⁰

Todavia, tais interpretações sobre a posição institucional do Tribunal de Contas não são as mais adequadas segundo os ditames da Constituição de 1988. A palavra “auxílio” “(...) somente pode e deve ser entendida como de cooperação funcional. Relevante cooperação funcional, aliás, com os três Poderes, porém sem subordinação hierárquica ou administrativa a quaisquer deles”.⁷¹ Do contrário, inexistiria controle externo sobre o Legislativo. Ora, é consabido que até mesmo os ordenadores de despesas do Parlamento se sujeitam ao controle do Tribunal de Contas. Se este fosse submisso àquele, o seu controle teria caráter interno, classificação que ninguém sustenta.

O apego a um termo isolado ou à posição do órgão na sequência das disposições normativas são critérios insuficientes para definir a natureza do Tribunal de Contas. No local oportuno para tratar da estrutura do Parlamento, o texto da Constituição Federal é claro. O Congresso Nacional é composto de apenas duas casas: Senado Federal e Câmara dos Deputados (art. 44). Não há espaço para a Casa de Contas nessa composição orgânica. Carlos Ayres Britto explica:

(...) o Tribunal de Contas da União *não é órgão do Congresso Nacional, não é órgão do Poder Legislativo*. Quem assim me autoriza a falar é a Constituição Federal, com todas as letras do seu art. 44, *in litteris*: “O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, *que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal*” (grifos nossos). Logo, o Parlamento brasileiro não se compõe do Tribunal de Contas da União. Da sua estrutura orgânica ou formal deixa de fazer parte a Corte Federal de Contas, e o mesmo é de se dizer para a dualidade Poder Legislativo/Tribunal de Contas, no âmbito das demais pessoas estatais de base territorial e natureza federada.⁷² (grifo do autor)

Ademais, o termo “auxílio”, contido no *caput* do art. 71, precisa ser interpretado em harmonia com a autonomia do Tribunal de Contas em face dos três “Poderes”. Ou seja, aquele vocábulo significa um auxílio profuso, dilatado, que se espraia por todos os órgãos públicos suscetíveis de controle externo.⁷³ Bem por isso a maior parte das competências que foram

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 452.

⁷¹ MARANHÃO, Jarbas. **A propósito do tribunal de contas**. Rio de Janeiro: Letra Capital, 2003, p. 28

⁷² BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: CUNHA, Sérgio Sérvulo da; e GRAU, Eros Roberto (Coord.). **Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89-100, p. 90.

⁷³ KELLES, Márcio Ferreira. **Controle da administração pública democrática: tribunal de contas no controle da LRF**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 221-222.

confiadas aos órgãos de controle externo são exercidas de modo exclusivo, sem a participação de qualquer outro órgão ou pessoa.

A tarefa de cooperar com os órgãos do Estado não se confunde com a natureza do Tribunal de Contas. Frise-se: “A Constituição Federal, em artigo algum, utiliza a expressão ‘órgão auxiliar’; dispõe que o controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas”.⁷⁴ À vista disso, interpreta-se o “auxílio” como cooperação entre órgãos, jamais como subordinação, subalternidade.⁷⁵ Por conseguinte, a Corte de Contas não integra o Legislativo e nem é subordinado a ele.

Assentada essa ideia, é preciso tratar da relação do Tribunal de Contas com os demais “Poderes” da República.

É sabido que a Corte de Contas não aparece no rol de órgãos pertencentes à estrutura do Judiciário, haja vista o disposto no art. 92 da Constituição Federal. Há, é verdade, entre eles algumas semelhanças. Exemplo disso são a aplicação subsidiária de regras do Código de Processo Civil aos processos de contas⁷⁶ e o exercício das atribuições previstas no art. 96, concernente à organização administrativa, naquilo que couber às Casas de Contas (art. 73 da CF).

Inexiste, porém, no texto constitucional, uma linha sequer que permita deduzir a acomodação do Tribunal de Contas no interior da topologia organizacional do Judiciário. E não poderia ser diferente. Em primeiro lugar, a submissão daquele órgão a este subverteria toda a sistemática do controle externo, dado que os administradores e responsáveis por órgãos judiciais têm o dever de prestar contas às instituições de controle externo. Em segundo lugar, porque, do ponto de vista funcional, as Cortes de Contas possuem características bem diversas das do Judiciário; por exemplo, as competências de fiscalização (inspeção e auditoria), apreciação de atos de pessoal da Administração Pública para fins de registro, a possibilidade de atuação de ofício para instaurar o processo de contas, a ausência de autor e réu como ocorre nos processos judiciais, e o sistema recursal próprio.

Se não participa da sistematização administrativa ou funcional do Legislativo e do Judiciário, com maior razão o Tribunal de Contas não integra a organização da Administração Pública direta ou indireta do Executivo. Em verdade, conforme anota Frederico Pardini, “(...) o

⁷⁴ MEDAUAR, Odete. Controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 27, n. 108, Brasília: Senado Federal, p. 101-126, out./dez. 1990, p. 124.

⁷⁵ MARANHÃO, Jarbas. A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas – seus primórdios, normas e atribuições. **Revista de Informação Legislativa**, ano 30, n. 119, Brasília: Senado Federal, p. 255-268, jul./set. 1993, p. 260.

⁷⁶ Súmula n.º 103 – TCU. Na falta de normas legais regimentais específicas, aplicam-se, analógica e subsidiariamente, no que couber, a juízo do Tribunal de Contas da União, as disposições do Código de Processo Civil.

Tribunal de Contas tem uma linha hierárquica própria que não se confunde nem se subordina às linhas hierárquicas do Poder Executivo, do Poder Legislativo ou do Poder Judiciário”.⁷⁷

A função precípua da Corte de Contas é exercer o controle externo sobre as finanças públicas, logo não faria sentido algum que ele compusesse a mesma estrutura do Executivo da qual faz parte o maior número das suas unidades jurisdicionadas. Os agentes públicos do Executivo são os principais responsáveis pela execução da atividade financeira do Estado. Por isso, do ponto de vista hierárquico, é inerente ao controle externo o distanciamento do Tribunal de Contas dos agentes e entidades subordinados e vinculados ao Executivo.

A submissão a algum órgão dos Poderes constituídos, além de abalar a independência do Tribunal de Contas, prejudicaria a efetividade do controle externo.⁷⁸ É claro que isso não significa dizer que a Corte de Contas não mantém relação alguma com os outros órgãos do Estado. Conforme afirma Ricardo Lobo Torres, o Tribunal de Contas “(...) é órgão auxiliar dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como da comunidade e de seus órgãos de participação política”.⁷⁹

Em outras palavras, o Tribunal de Contas é órgão auxiliar da República.⁸⁰ Portanto, permanece atual a lição de Castro Nunes, pois o Tribunal de Contas, a rigor, não se vincula ao Judiciário, nem ao Executivo, nem mesmo ao Legislativo, com quem mantém relacionamento mais íntimo:

No Brasil, o Tribunal de Contas não está e jamais esteve articulado com o Supremo Tribunal. É um instituto *sui generis*, pôsto de permeio entre os poderes políticos da Nação, o Legislativo e o Executivo, sem sujeição, porém, a qualquer dêles. (...) Se o instituto está entre os poderes, é que a nenhum deles pertence propriamente, nem ao Judiciário, nem à administração como jurisdição subordinada, porque, já então, seria absurdo que pudesse fiscalizar-lhe os atos financeiros; nem mesmo ao Legislativo, com o qual mantém maiores afinidades.⁸¹

Para reforçar a autonomia administrativa do TCU, a Carta Política de 1988, inspirada no princípio da independência dos órgãos de controle externo, tratou de apresentar pormenorizadamente as normas básicas sobre sua organização, sua composição e seu funcionamento. O artigo 73 determina que o TCU, com sede no Distrito Federal, detém jurisdição em todo o território nacional e possui quadro próprio de pessoal, distinto do

⁷⁷ PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional**. Tese (Doutorado em direito público). Faculdade de Direito. Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997, p. 155.

⁷⁸ SANTOS, Rodrigo Valgas dos. **Processo administrativo nos tribunais de contas e câmaras municipais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 53.

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. V: orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 357.

⁸⁰ MARANHÃO, Jarbas. A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas – seus primórdios, normas e atribuições. **Revista de Informação Legislativa**, ano 30, n. 119, Brasília: Senado Federal, p. 255-268, jul./set. 1993, p. 268.

⁸¹ NUNES, Castro. **Teoria e prática do poder judiciário**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1943, p. 25.

funcionalismo do Executivo, Legislativo e Judiciário. E, como frisado linhas acima, cabe-lhe, no que couber, o exercício das atribuições contidas no artigo 96, concernentes à organização dos tribunais judiciais.

No exercício dessa autonomia, compete ao Tribunal de Contas eleger seus órgãos diretivos; elaborar seu regimento interno; organizar suas secretarias e serviços auxiliares; prover os cargos dos seus membros; prover, por concurso público, os cargos de seus servidores; conceder licença, férias e outros afastamentos; propor a alteração do número de auditores e membros do Ministério Público Especial e propor a remuneração de seus integrantes e a alteração de sua organização, bem como a criação e a extinção de cargos.⁸² Além disso, a Constituição, fazendo analogia ao tratamento dado aos membros do Judiciário, fixou que os Ministros do TCU terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do STJ (art. 73, § 3º), sendo-lhes aplicáveis ainda as regras de aposentadoria e pensão (art. 40).

2.4.3. Releitura do dogma da “separação dos poderes”

Linhas atrás, foi visto que a topografia do Tribunal de Contas sofreu oscilações na evolução constitucional brasileira. Ora esteve presente nos capítulos próximos ao “Poder Judiciário”, ora inserido nas seções reservados às “Disposições Gerais”, aos “Órgãos de Cooperação Governamental” e ao “Poder Legislativo”. Essa constatação histórica é indício da dificuldade experimentada pelos Constituintes em definir, no texto da Constituição, a posição institucional da Corte de Contas. Na Constituição atual, isso não foi diferente. Ausente qualquer subordinação ou vínculo hierárquico com os “Poderes” do Estado, o Tribunal de Contas da União está situado numa das seções do capítulo que cuida do Congresso Nacional.

Fica, então, a pergunta: se não se acha encastrado na estrutura do Legislativo, nem do Judiciário, nem do Executivo, qual a posição institucional do Tribunal de Contas? Para compreender a sua natureza jurídica, necessário se faz dissertar, ainda que de maneira resumida, sobre a teoria da separação dos poderes. A complexidade na definição da posição do Tribunal de Contas no organograma do Estado, assim como ocorre com o Ministério Público, deve-se à influência do dogma propugnado por Montesquieu.

Ao conceber sua teoria política, Montesquieu descreveu a existência de três poderes do Estado: “(...) o poder legislativo, o poder executivo das coisas que dependem do direito das

⁸² PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União**: órgão de destaque constitucional. Tese (Doutorado em direito público). Faculdade de Direito. Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997, p. 159-160.

gentes e o poder executivo daquelas que dependem do direito civil”.⁸³ As incumbências de cada um desses poderes foram dispostas deste modo:

Com o primeiro [poder legislativo], o príncipe ou o magistrado cria leis por um tempo ou para sempre e corrige ou anula aquelas que foram feitas. Com o segundo [poder executivo], ele faz a paz ou a guerra, envia ou recebe embaixadas, instaura a segurança, previne invasões. Com o terceiro [poder judiciário], ele castiga os crimes, ou julga as querelas entre os particulares. Chamaremos a este último poder de julgar e ao outro simplesmente poder executivo do Estado.⁸⁴

Estaria assim formulada a tripartição do poder estatal: Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário, aos quais caberiam, sintética e respectivamente, criar leis, administrar e decidir conflitos. Movido pelo ideal de defesa da liberdade do cidadão, Montesquieu propugnou que o exercício daqueles poderes necessitaria de ser acometido a órgãos distintos. Nestes termos:

Quando, na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistratura, o poder legislativo está reunido ao poder executivo, não existe liberdade; porque se pode temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado crie leis tirânicas para executá-las tiranicamente. (...) Tampouco existe liberdade se o poder de julgar não for separado do poder legislativo e do executivo. Se estivesse unido ao poder legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário, pois o juiz seria legislador. Se estivesse unido ao poder executivo, o juiz poderia ter a força de um opressor. (...) Tudo estaria perdido se o mesmo homem, ou o mesmo corpo dos principais, ou dos nobres, ou do povo exercesse os três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou as querelas entre os particulares.⁸⁵

O propósito central da teoria foi possibilitar a criação de mecanismos de controles recíprocos entre os órgãos do Estado. A rigor, a separação significa contenção do poder pelo poder, mediante o sistema de “freios e contrapesos”. De maneira independente, os órgãos realizam funções distintas, as quais, em maior ou menor medida, acabam por limitar o trabalho de outros órgãos também independentes.⁸⁶

Mais de duzentos e cinquenta anos após a publicação de “O Espírito das Leis”, em 1748, o dogma da separação dos poderes encontra-se positivado em diversas Constituições democráticas, tal qual a brasileira. O passar dos anos, porém, não fez com que essa teoria se desenvolvesse livre de objeções. Ao contrário, variadas críticas lhe foram dirigidas. Tendo em mira o fim aqui proposto – aferir a natureza jurídica do Tribunal de Contas –, serão enfocadas apenas algumas delas.

⁸³ MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. Trad.: Cristina Murachco. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 167.

⁸⁴ Ibid., p. 167-168.

⁸⁵ Ibid., p. 168.

⁸⁶ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 119.

A primeira investida de destaque contra a tese de Montesquieu apoia-se na ideia de que o poder do Estado é uno e indivisível, pelo que seria inapropriado falar em divisão ou separação de poderes, tal como explica Roberto Dromi:

A expressão “separação de poderes”, de uso habitual, não corresponde com exatidão ao conteúdo, porque o poder é único. Propriamente a divisão não é tal, mas mais bem uma distribuição de faculdades dos órgãos hierarquizados do Estado. Não se deve seguir a falsa ideia de desvinculação, isolamento ou antagonismo de poderes.⁸⁷

Tomando o Estado como a “ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”⁸⁸, tem-se que o poder é marca característica da sua existência, por ser inerente à noção de soberania. Logo, não há Estado sem poder.⁸⁹ E o fato de esse poder ser exercido por mais de um órgão, o que é até habitual e aceitável, não é causa para a quebra da sua unidade.⁹⁰

Em verdade, o poder do Estado manifesta-se por meio da divisão de funções a serem desenvolvidas pelos seus órgãos de soberania, resultando, por conseguinte, na repartição de competências próprias de cada um deles. Sobre essa temática, embora longa, é pertinente a lição de Lourival Vilanova:

A divisão de poderes importa numa repartição de funções a órgãos diferentes. Os órgãos se tornam, em centros parciais de imputação, pontos de referência de um complexo de normas (e seus respectivos suportes fácticos). Os órgãos carecem de personalidade própria: a personalidade total do Estado sobrepõe-lhes. Mas a cada órgão é distribuído um feixe de atribuições, de faculdades, de deveres e de meios disponíveis, para a execução de suas funções. Esse plexo de direitos/deveres (para dizer numa fórmula abreviada) é competência repartida. Há uma individualidade em cada órgão, um diferencial formal e material, indispensável para demarcar as relações jurídicas interorgânicas.⁹¹

O Estado é o todo integrado pelos órgãos que se relacionam entre si de acordo com o conjunto de direitos, deveres e instrumentos para o desempenho das suas respectivas funções, que, em síntese, diz respeito a uma divisão de competências. A um só tempo, essa distribuição de competências constitui a peculiaridade de cada órgão e disciplina as relações jurídicas interorgânicas.

⁸⁷ “La expresión «división de poderes», de uso habitual, no corresponde com exactitud al contenido, porque el poder es único. Propriamente la división no es tal, sino más bien una distribución de facultades de los órganos jerarquizados del Estado. No hay que seguir la falsa idea de desvinculación, aislamiento o antagonismo de poderes”. DROMI, José Roberto. **Introducción al derecho administrativo**. Madrid: Grouz, 1986, p. 48.

⁸⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 119.

⁸⁹ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 117.

⁹⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu, op. cit., p. 216-217.

⁹¹ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 265.

Daí por que, segundo se recolhe do escólio de Uadi Lammêgo Bulos, dadas a unidade (não partição do conteúdo) e a indecomponibilidade do poder político (não divisão de forma), a locução “separação de Poderes” precisa ser traduzida para “separação de funções estatais”. Funções essas confiadas a órgãos especializados em determinadas tarefas.⁹²

Os órgãos estatais exercem funções típicas e atípicas, de acordo com o critério de preponderância das atividades que lhes são inerentes. Assim, ao Legislativo incumbe a tarefa precípua de elaboração das leis (função legislativa), ao Judiciário a atividade de dirimir conflitos com aptidão para produção de coisa julgada (função jurisdicional), e ao Executivo compete dar aplicação às leis, com vistas à execução dos serviços públicos (função executiva ou administrativa)⁹³.

A segunda crítica refere-se ao aparecimento de novas instituições do Estado não enquadráveis no rígido modelo de separação dos poderes. Sobre esse tema, Jaime Cárdenas Gracia sustenta que a tese da separação dos poderes “(...) é cega ante a aparição de novos órgãos de natureza constitucional que não têm acomodação jurídico-formal nos três poderes tradicionais” (tradução nossa).⁹⁴

No mais das vezes, os novos órgãos são de ossatura constitucional, representativos do regime democrático, da cidadania e da própria eficiência do Estado. Expressão disso é a organização estatal brasileira, formada, no mínimo, pelo Executivo, Legislativo e Judiciário, além do Tribunal de Contas e do Ministério Público. Isso evidencia um certo descompasso entre a clássica separação dos poderes e a realidade político-institucional contemporânea. É o que expõe Odete Medauar, ao falar do anacronismo do princípio da tripartição dos poderes:

Hoje, embora na maioria dos ordenamentos se mantenha o princípio da separação de poderes, a fórmula originária não se ajusta totalmente à realidade político-institucional dos Estados. (...) Além do mais, verifica-se neste fim de século realidade dotada de maior complexidade em relação à época de Montesquieu: muitas instituições são dificilmente enquadráveis em algum dos três clássicos poderes, como é o caso do Ministério Público e dos Tribunais de Contas.⁹⁵

A título ilustrativo, interessante mencionar a formação do Estado da Venezuela. A Constituição da República Bolivariana da Venezuela, afastando a teoria tripartite, consagrou a

⁹² “Veja-se, em rigor, o poder político é *uno* (não se biparte, esfacelando seu conteúdo) e *indecomponível* (não se divide, cindindo a sua forma). Por isso, quando falamos em separação de Poderes, estamos nos reportando a uma *separação de funções estatais*, conferidas a órgãos especializados para cada atribuição”. (grifo do autor). BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 503.

⁹³ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 503.

⁹⁴ “[...] es ciega ante la aparición de nuevos órganos de naturaleza constitucional que no tienen acomodo jurídico-formal en los tres poderes tradicionales”. CÁRDENAS GRACIA, Jaime. *Remover los dogmas*. **Cuestiones Constitucionales**, n. 6, p. 17-48, México: UNAM, enero-julio, 2002, p. 27.

⁹⁵ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 29.

existência de cinco poderes: o Executivo, o Legislativo, o Judiciário, o Cidadão e o Eleitoral (art. 136).⁹⁶ A estrutura deste penúltimo Poder é composta pela Defensoria Pública, pelo Ministério Público e pela Controladoria-Geral da República (art. 237).⁹⁷

Bruce Ackerman, em recente trabalho, destaca a eclosão de novas estruturas organizacionais do Estado no plano mundial, as quais são dissonantes do modelo tripartite. Ele explica que, de forma independente, essas novas unidades exercem importantes funções nos governos atuais. A teoria montesquiana estaria dificultando a apreensão das características e modos de funcionamento desses órgãos recentes. Versando sobre esse tema, é relevante transcrever o seguinte ensinamento do referido autor:

Montesquieu não tolerou quatro categorias em seu esquema conceitual. Quase três séculos depois, já passa da hora de repensar a santíssima trindade de Montesquieu. Apesar de seu *status* canônico, ela nos mantém cegos para o surgimento, em nível mundial, de novas formas institucionais que não podem ser categorizadas como legislativas, judiciárias ou executivas. Embora a tradicional fórmula tripartite falhe ao capturar os modos característicos de operação de tais formas, essas unidades novas e funcionalmente independentes estão desempenhando um papel cada vez mais relevante em governos modernos.⁹⁸

⁹⁶ Artigo 136. O Poder Público se distribui entre o Poder Municipal, o Poder Estadual e o Poder Nacional. O Poder Público Nacional se divide em Legislativo, Executivo, Judicial, Cidadão e Eleitoral. Cada um dos ramos do Poder Público tem suas funções próprias, mas os órgãos aos quais incumbe seu exercício colaborarão entre si na realização dos fins do Estado (tradução nossa).

“Artículo 136. El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional. **El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.**

Cada una de las ramas del Poder Público tiene sus funciones propias, pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado”. VENEZUELA. Constituição da República Bolivariana da Venezuela, de 15 de dezembro de 1999. In: TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTIÇA. Legislação Republicana Venezuelana. Caracas, 1999. Disponível em: <<http://www.tsj.gov.ve/legislacion/constitucion1999.htm>>. Acesso em: 9 out. 2011.

⁹⁷ Artigo 273. O Poder Cidadão se exerce pelo Conselho Moral Republicano integrado pelo Defensor ou Defensora do Povo, o Fiscal ou a Fiscal Geral e o Controlador ou Controladora-Geral da República. Os órgãos do Poder Cidadão são: a Defensoria Pública do Povo, o Ministério Público e a Controladoria-Geral da República, um ou um de cujos titulares será designado pelo Conselho Moral Republicano como seu Presidente por períodos de um ano, podendo ser reeleito. O Poder Cidadão é independente e seus órgãos gozam de autonomia funcional, financeira e administrativa. Para este fim, dentro do orçamento geral do Estado se lhe atribuirá uma parte anual variável. Sua organização e funcionamento se estabelecerão em lei orgânica (tradução nossa).

Artículo 273. El Poder Ciudadano se ejerce por el Consejo Moral Republicano integrado por el Defensor o Defensora del Pueblo, el Fiscal o Fiscala General y El Controlador o Controladora General de la República. Los órganos del Poder Ciudadano son: la Defensoría del Pueblo, El Ministerio Público y La Controladoría General de la República, uno o una de cuyos titulares será designado por El Consejo Moral Republicano como su Presidente por períodos de un año, pudiendo ser reelecto. El Poder Ciudadano es independiente y sus órganos gozan de autonomía funcional, financiera y administrativa. A tal efecto, dentro del presupuesto general del Estado se le asignará una partida anual variable. Su organización y funcionamiento se establecerá en ley orgánica. VENEZUELA. Constituição da República Bolivariana da Venezuela, de 15 de dezembro de 1999. In: TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTIÇA. Legislação Republicana Venezuelana. Caracas, 1999. Disponível em: <<http://www.tsj.gov.ve/legislacion/constitucion1999.htm>>. Acesso em: 9 out. 2011.

⁹⁸ ACKERMAN, Bruce. Adeus, Montesquieu. **RDA – Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 265, p. 13-23, jan./abr. 2014, p. 15.

Portanto, as funções estatais, hodiernamente, não se restringem àquelas três (legislativa, jurisdicional e executiva).⁹⁹ Com o avanço experimentado pelo Estado contemporâneo, a tripartição das funções tornou-se incapaz de espelhar o controle democrático do exercício do poder. Disso resultou a necessidade de criação de novos órgãos independentes, essenciais à manutenção do Estado, dentre os quais as entidades fiscalizadoras superiores.

Com esse olhar sobre o dogma da separação dos poderes, e atentando para o surgimento de novas funções do Estado, José Luiz Quadros de Magalhães aponta para o reconhecimento do Tribunal de Contas como titular da função estatal autônoma de fiscalização:

Superando a clássica divisão de poderes (funções) do Estado, Legislativo, Judiciário e Executivo, **podemos dizer que o Estado, hoje, necessita de um sistema sofisticado de exercício de funções** que permita a garantia dos processos democráticos. A Constituição brasileira de 1988 reconheceu a necessidade de nova função de fiscalização, e embora o constituinte não tenha tido a iniciativa de mencionar um quarto poder, efetivamente, criou essa quarta função autônoma essencial para a democracia e para a garantia da lei e da Constituição, que é a função de **fiscalização**.¹⁰⁰ (grifo do autor)

Conquanto a Constituição Federal tenha estampado no seu texto o dogma da tripartição dos poderes, as disposições que tratam do controle externo a cargo do Tribunal de Contas expressam a certeza de que não existem somente as três funções estatais tradicionais. No arcabouço organizacional do Estado brasileiro, há um espaço reservado tão somente ao exercício das competências das Cortes de Contas, enquanto manifestação da função de fiscalização ou controle. Essa relativa nova forma de exteriorização do poder estatal não se mistura com as atribuições dos entes titulares das funções legislativa, administrativa e jurisdicional.

No direito mexicano, Jaime Cárdenas Gracia identificou, pelo menos, dez órgãos constitucionais autônomos, dentre os quais o Tribunal de Contas. Para o autor, a propagação de órgãos com essa natureza denuncia as limitações da teoria tripartida do poder político:

Em outro trabalho, propus para o México os seguintes dez órgãos constitucionais autônomos: Tribunal Constitucional, órgão eleitoral, Ombudsman, **Tribunal de Contas**, Banco Central, Ministério Público, Conselho Geral da Judicatura, o órgão para os meios de comunicação, o órgão de informação e o órgão para o federalismo.

⁹⁹ “La división tripartita del poder no se ajusta a la estructura del Estado moderno. Esta división tradicional se mantiene sólo formalmente en los sistemas constitucionales, pues, **en la realidad estructural del Estado, aparecen otros de origen constitucional o no**. Así, las tres formas de manifestación – ejecutiva, legislativa y judicial – no son las únicas, sino apenas lastres ramas principales del poder público, en el que aparece com um mayor predominio, el poder ejecutivo”. DROMI, José Roberto. **Introducción al derecho administrativo**. Madrid: Grouz, 1986, p. 51.

¹⁰⁰ MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. A teoria da separação de poderes e a divisão das funções autônomas no Estado contemporâneo – o Tribunal de Contas como integrante de um poder autônomo de fiscalização. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, ano XXVII, v. 7, n. 2, Belo Horizonte: TCE-MG, p. 92-101, abr./jun. 2009, p. 96-97.

A proliferação atual ou futura de órgãos como os mencionados deixa claro que não é possível seguir pensando numa teoria de divisão de poderes tripartida que não abarca a complexidade estrutural do Estado contemporâneo (tradução nossa).¹⁰¹ (grifo nosso)

Em síntese, sem prejuízo da eventual dissonância entre critérios classificatórios, diversos autores contemporâneos preconizam a ideia de que o poder do Estado não se manifesta apenas por meio das três funções tradicionais. Ademais, informam o surgimento de, ao menos, uma função autônoma para alocar os órgãos autônomos, como o Tribunal de Contas e o Ministério Público, na estrutura do Estado.

2.4.4. O Tribunal de Contas como órgão constitucional autônomo

As considerações precedentes permitiram redimensionar a doutrina da separação dos poderes e promover a adequada demarcação da taxionomia do Tribunal de Contas na organização do Estado brasileiro. De acordo com Frederico Pardini, “tanto a posição distanciada com relação aos Poderes, quanto o tratamento amplo e específico adotado pela Constituição” justificam a adoção da expressão “órgão autônomo de destaque constitucional” para designar o Tribunal de Contas.¹⁰²

Tal concepção merece detalhamentos, porquanto dizer que determinado órgão possui as qualidades “constitucional” e “autônomo” reclama uma explicação sobre quais critérios foram empregados para se chegar a essa conclusão. Mesmo porque tais características não são exclusivas do Tribunal de Contas. Além de justificar a natureza jurídica dessa Corte, a estipulação de critérios tem a utilidade de definir a taxionomia de outros órgãos.

Neste trabalho são adotados os critérios alinhavados por Diogo de Figueiredo Moreira Neto, tendo por base os ensinamentos de Enrico Spagna Musso. Este autor, admirado com o pluralismo orgânico do Estado contemporâneo, propõe quatro critérios para a identificação de um órgão de matriz constitucional.

¹⁰¹ “En outro trabajo he propuesto para México los siguientes diez órganos constitucionales autónomos: Tribunal Constitucional, órgano electoral, Ombudsman, **Tribunal de Cuentas**, Banco Central, Ministerio Público, Consejo General de la Judicatura, el órgano para los medios de comunicación, el órgano de información y el órgano para el federalismo. La proliferación actual o futura de órganos como los mencionados, pone en claro que no es posible seguir pensando en una teoría de división de poderes tripartita que no se haga cargo de la complejidad estructural del Estado contemporáneo”. CÁRDENAS GRACIA, Jaime. *Remover los dogmas. Cuestiones Constitucionales*, n. 6, p. 17-48, México: UNAM, enero-julio, 2002, p. 28. De modo análogo, Roberto Dromi situa o Tribunal de Contas na categoria dos órgãos “extrapoderes”, numa tentativa de situar o Tribunal de Contas na estrutura do Estado. DROMI, José Roberto. **Introducción al derecho administrativo**. Madrid: Grouz, 1986, p. 52.

¹⁰² PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional**. Tese (Doutorado em direito público). Faculdade de Direito. Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997, p. 158.

O primeiro deles é o (a) critério formal: “qualquer órgão ou conjunto de órgãos será *constitucional*, desde que previsto no Texto Magno, o que, por ser um critério insuficiente, levamos forçosamente a considerar o aspecto *material*”.¹⁰³ Sob esse aspecto, é indubitável que a matriz constitucional do Tribunal de Contas possui regulação em numerosos dispositivos da Lei Maior (p. ex., art. 31, §§ 1º e 4º, art. 33 § 2º, art. 71, etc.).

Em segundo lugar, o (b) critério material, a partir do qual o órgão analisado poderá ser emoldurado de acordo com três alternativas: (b.1.) será órgão constitucional subordinante ou subordinado, a depender do que resulte do cotejo das suas funções com as de outros órgãos; (b.2.) será órgão constitucional essencial ou não essencial, caso suas funções sejam ou não “expressões imediatas da soberania ou aquelas cujo exercício seja necessário à própria existência do Estado, ou ambos”; (b.3.) será órgão constitucional garantidor ou não dos valores político-constitucionais do Estado, se tiver “conexão com as formas e regimes de governos adotados”.¹⁰⁴

Ao abrigo do aspecto material, consoante exame feito por Diogo de Figueiredo Moreira Neto, o Tribunal de Contas ostenta os seguintes atributos no ordenamento jurídico pátrio: (1) é órgão subordinante, porque não está hierarquicamente subordinado a qualquer outro órgão estatal, como visto algures (item 1.4.2); (2) é órgão essencial, pois, ao realizar a fiscalização e o controle das finanças públicas, exerce função necessária à própria existência do Estado Democrático de Direito e que repercute na esfera de agentes políticos de diversos órgãos; (3) é órgão garantidor dos valores político-constitucionais do Estado, porque exerce funções indispensáveis ao funcionamento dos princípios republicano e democrático, no que concerne à gestão dos recursos públicos. Essa missão envolve a fiscalização e o controle da “disposição político-administrativa dos recursos retirados impositivamente dos contribuintes”.¹⁰⁵

Sendo assim, com amparo nos critérios erigidos por Enrico Spagna Musso, o Tribunal de Contas da União é órgão constitucional autônomo, subordinante e essencial. Na estrutura organizacional do Estado brasileiro, exerce relevante papel para a efetivação de certos valores políticos. Escapando aos rígidos quadrantes da teoria clássica da divisão dos poderes, a Corte de Contas desempenha de forma independente uma função de controle das finanças estatais, expressa nas competências que lhe foram confiadas.

¹⁰³ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Algumas notas sobre órgãos constitucionalmente autônomos (um estudo de caso sobre os Tribunais de Contas no Brasil). **Revista de Direito Administrativo**, v. 223, Rio de Janeiro: Renovar, p. 1-24, jan./mar. 2001, p. 10.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 11.

¹⁰⁵ *Ibid.*, p. 12.

2.5. Competência Julgadora

2.5.1. Questões gerais

É encontrada na doutrina a assertiva de que o Tribunal de Contas possui várias funções. Fala-se, assim, em funções fiscalizadora, judicante ou julgadora, sancionadora, consultiva, informativa, corretiva, normativa, entre outras.¹⁰⁶ Acontece, a rigor, que as Cortes de Contas possuem apenas uma função típica, qual seja o controle externo dos recursos públicos.

O poder do Estado, isto sim, exprime-se por meio de várias funções: jurisdicional, legislativa, administrativa, controladora e, possivelmente, outras mais. Aos órgãos incumbidos de exercer cada uma dessas funções, o ordenamento jurídico estabelece competências. Diogo de Figueiredo Moreira Neto esclarece:

Mas, se o *poder* do Estado é, por definição, *uno e indivisível*, o seu *emprego* aparece diversificadíssimamente *desdobrado*, não prescindindo da possibilidade de expressar-se, igualmente, de muitos modos, para executar distintas *funções*, que se apresentam assim como *modos de expressão do poder estatal*, cabendo às Constituições a definição da *expressão limitadora e condicionadora do emprego do poder estatal* pelo instituto da *competência*.¹⁰⁷ (grifo do autor)

O ordenamento jurídico viabiliza o desdobramento necessário do poder político em funções, e das funções em competências. A partir do poder uno e indivisível são constituídas as diversas funções de determinado Estado. E cada função é o ponto de partida para a criação das competências dos órgãos públicos. Então, por derivação do poder estatal, tem-se a função de controle externo, da qual se originam as competências constitucionais e infraconstitucionais do Tribunal de Contas.

Nessa direção, calha reproduzir as considerações de Carlos Ayres Britto, nas quais ele realça a distinção entre a função exercida pelo Tribunal de Contas, consistente no controle externo, e as suas competências:

Realmente, nem toda função de controle externo, a cargo do Tribunal de Contas da União, é compulsoriamente compartilhada com o Congresso Nacional. Além disso, é preciso conceituar função e competência como coisas distintas, pois *a função é uma*

¹⁰⁶ CASTARDO, Hamilton Fernando. **O tribunal de contas no ordenamento jurídico brasileiro**. Campinas: São Paulo, 2007, p. 84-85; DAL POZZO, Gabriela Tomaselli Bresser Pereira. **As funções do tribunal de contas e o estado de direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 97-99; SANTOS, Jair Lima. **Tribunal de Contas da União & controles estatal e social da administração pública**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 75-77.

¹⁰⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Algumas notas sobre órgãos constitucionalmente autônomos (um estudo de caso sobre os Tribunais de Contas no Brasil). **Revista de Direito Administrativo**, v. 223, Rio de Janeiro: Renovar, p. 1-24, jan./mar. 2001, p. 7.

*só, e as competências é que são múltiplas. A função é unicamente a de controle externo, e tudo o mais já se traduz em competências(...).*¹⁰⁸ (grifo do autor)

Desse modo, mais adequado é referir-se às competências julgadora, fiscalizadora, consultiva, corretiva, sancionadora, entre outras, do Tribunal de Contas, e não a funções. Dessarte, delimitando a função de controle externo, a Carta da República, em seu art. 71, incisos de I a XI, §§ 1º e 2º, estabelece o rol das principais competências constitucionais do Tribunal de Contas da União, o qual deve servir como parâmetro para os demais Tribunais e Conselhos de Contas do país.

Segundo observa Evandro Martins Guerra, tais competências podem ser classificadas em “competências de auxílio ao Legislativo” e “competências exclusivas” da Corte de Contas. A diferença é que nestas inexistente o caráter de cooperação funcional com outro órgão, enquanto naquelas o Tribunal atua auxiliando diretamente o Parlamento.¹⁰⁹

São exemplos das primeiras: (a) emitir parecer prévio a respeito das contas anuais do Chefe do Executivo (art. 71, I, CF); (b) por solicitação do Legislativo e de suas comissões técnicas ou de inquérito, realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no âmbito da administração do Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como nas entidades da administração indireta (art. 71, IV, CF); e (c) prestar informações ao Legislativo, às suas Casas ou comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, bem como sobre os resultados de auditorias e inspeções realizadas.

Já o rol de competências exclusivas é mais extenso, compreendendo as seguintes atribuições: (a) o julgamento das contas dos responsáveis por recursos públicos da administração pública e das contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo aos cofres públicos (art. 71, II, CF); (b) a apreciação, para fins de registro, da legalidade dos atos de pessoal (admissão, aposentadorias, reformas e pensões) (art. 71, III, CF); (c) a fiscalização das contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe (art. 71, V, CF); (d) a fiscalização da aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município (art. 71, VI, CF), etc.

¹⁰⁸ BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: CUNHA, Sérgio Sérvulo da; e GRAU, Eros Roberto (coord.). **Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89-100, p. 94-95.

¹⁰⁹ GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 171.

O objeto de investigação do presente estudo é o exercício da competência exclusiva de julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens, dinheiros e valores públicos, com enfoque no Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 71, II, da CF. A interpretação dessa disposição normativa certamente demandará o recurso a outros enunciados constitucionais e infraconstitucionais, especialmente àqueles contidos na Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU).

No plano constitucional, destacam os enunciados do parágrafo único do art. 70, que apresenta o catálogo geral de pessoas sujeitas ao controle do TCU:

Art. 70 (*omissis*)

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

Mediante a interpretação conjunta dessa disposição com o enunciado do art. 71, II, da CF, que estabelece a competência julgante do TCU, é possível estipular simplificadamente os sujeitos passivos do dever de prestar contas:

- a) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal;
- b) julgar as contas de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário quando essa pessoa: (1) utilizar, arrecadar, guardar, gerenciar ou administrar dinheiros, bens e valores públicos; (2) utilizar, arrecadar, guardar, gerenciar ou administrar dinheiros, bens e valores públicos pelos quais a União responda; ou (3) em nome da União, assumir obrigações de natureza pecuniária.¹¹⁰

Outro aspecto essencial a ser lembrado é a competência sancionadora, segundo a qual, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, cabe ao Tribunal de Contas aplicar aos responsáveis as sanções previstas em lei, fixando, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário (art. 71, VIII, CF). A aplicação de sanções está intimamente ligada à competência julgante. Para que possa punir os responsáveis, é necessário que, antes, o Tribunal realize algum julgamento.

Não por outra razão, Ricardo Lobo Torres ensina que a competência sancionadora “decorre do próprio julgamento das contas, que, apurando irregularidade ou ilegalidade, culminará com a imputação do débito correspondente ao prejuízo causado acrescido da multa

¹¹⁰ CAVALCANTI, Augusto Sherman. Aspectos da competência julgadora dos Tribunais de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, n. 237, Rio de Janeiro: Renovar, p. 327-339, jul./set. 2004, p. 329.

proporcional”.¹¹¹ No fundo, o que a Constituição fez foi munir o Tribunal de Contas de instrumentos coercitivos que possibilitassem o cumprimento de suas determinações, consistente no poder de aplicar sanções aos gestores faltosos.¹¹² Além disso, quando do julgamento resultar a imputação de débito ou multa, a decisão da Corte terá força de título executivo, nos termos do art. 71, § 3º, da Carta da República.

2.5.2. Natureza jurídica da competência julgadora

Questão antiga e até hoje controvertida diz respeito à natureza jurídica da competência julgadora dos Tribunais de Contas. De maneira geral, há duas correntes de pensamento acerca dessa temática: uma diz ter aquela competência natureza jurisdicional, e a outra sustenta a natureza meramente administrativa dos provimentos decisórios emanados da Corte de Contas.

Na primeira situação, o Tribunal de Contas seria assemelhado aos tribunais judiciários do ponto de vista da função jurisdicional exercida por esses órgãos. Nesse sentido, assevera Raimundo de Menezes Vieira:

(...) as decisões dos Tribunais de Contas referentes a imputação de débito ou multa se equiparam, por força de mandamento constitucional, às sentenças condenatórias proferidas por juízo monocrático ou aos acórdãos dos Tribunais Judiciários.¹¹³

O argumento principal dessa tese é o fato de terem sido empregados os termos “jurisdição” e “julgar” pelo Constituinte originário ao tratar do TCU. Com base nisso, os adeptos dessa posição doutrinária sustentam que a função jurisdicional não seria monopólio do Judiciário, tendo a própria Constituição, e não a lei, atribuído o exercício da jurisdição a outros órgãos, como o Legislativo (art. 52, I e II, CF) e o Tribunal de Contas (art. 71, II, CF).

Mesmo dentro dessa concepção que enxerga um diferencial na competência julgadora das Casas de Contas, há algumas distinções de nomenclaturas. Castro Nunes chamou tal competência de “juízo constitucional de contas”¹¹⁴, enquanto Miguel Reale a denominou de “função jurisdicional de natureza administrativa”, nestes termos:

Parece-me, em suma, que melhor se caracterizaria o Tribunal de Contas reconhecendo-lhe o exercício, além de outras de mero controle, de *função*

¹¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. V: orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 347.

¹¹² GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 183.

¹¹³ VIEIRA, Raimundo de Menezes. Tribunal de Contas: o valor de suas decisões. **Revista de Informação Legislativa**, ano 27, n. 106, Brasília: Senado Federal, p. 103-108, abr./jun. 1990, p. 108.

¹¹⁴ NUNES, Castro. **Teoria e prática do poder judiciário**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1943, p. 30.

jurisdicional de natureza administrativa, como decorrência do exame global dos dispositivos constitucionais que lhe conferem estrutura e dignidade de um verdadeiro tribunal.¹¹⁵

Athos Gusmão Carneiro, sustentando a existência de exercício da jurisdição fora do Judiciário, qualificou a competência julgadora do Órgão de Contas como um dos casos de “jurisdição anômala”, ao lado dos julgamentos sobre *impeachment* e crimes de responsabilidade do Senado Federal.¹¹⁶

Jorge Ulisses Jacoby Fernandes, após defender que as decisões dos Tribunais de Contas gozam da definitividade própria da coisa julgada, assinala que “é possível indicar que o Tribunal de Contas, a exemplo dos órgãos do Poder Judiciário, produz decisões de natureza jurisdicional (...)”.¹¹⁷ Desse modo, a deliberação sobre a regularidade ou não das contas públicas, além de ser exclusiva do Tribunal de Contas, possuiria natureza jurisdicional.¹¹⁸

Em sentido adverso, a segunda corrente, daqueles que professam em prol da natureza estritamente administrativa dos provimentos do Tribunal de Contas, invoca o monopólio da função jurisdicional pelo Judiciário (art. 5º, XXXV, CF). Ou seja, a Corte de Contas deveria ser identificada como um tribunal administrativo qualquer. Os apoiadores dessa segunda tese esclarecem que os termos “jurisdição” e “julgar”, ambos utilizados pelo Constituinte ao tratar do Tribunal de Contas, não teriam sido aplicados no sentido técnico de função jurisdicional, motivo por que as decisões dessa Corte estariam sujeitas a ampla revisão judicial.

Num momento anterior à Carta Magna de 1988, José Cretella Júnior já advertia que as atribuições das Cortes de Contas não se revestiriam de caráter jurisdicional. Para o autor, todas as “funções” desse organismo de controle seriam de natureza administrativa, pois ele não julga propriamente, nem integra a estrutura do Poder Judiciário.¹¹⁹

Guiado por essa linha de entendimento, Antônio Joaquim Ferreira Custódio apresenta suas conclusões sobre a eficácia das decisões das Cortes de Contas. Tendo como premissa a

¹¹⁵ REALE, Miguel. **Questões de direito**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1981, p. 83.

¹¹⁶ CARNEIRO, Athos Gusmão. **Jurisdição e competência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 12.

¹¹⁷ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Da função jurisdicional pelos Tribunais de Contas. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 20, dez./fev. 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-20-DEZEMBRO-2009-JORGE-ULISSES-JACOBY.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

¹¹⁸ GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 121. Compartindo desse modo de pensar, Fernando Jayme diz: “a Constituição da República de 1988, sem exigir profundos questionamentos exegéticos, deixa evidenciado que o Tribunal de Contas exerce função jurisdicional quando julga as contas públicas”. JAYME, Fernando G. A competência jurisdicional dos Tribunais de Contas do Brasil. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XX, n. 4, 2002. Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2002/04/-sumario?next=5>. Acesso em: 9 out. 2011.

¹¹⁹ CRETELLA JÚNIOR, José. Natureza das decisões do Tribunal de Contas. **Revista de Informação Legislativa**, a. 24, n. 94, Brasília: Senado Federal, p. 183-198, abr./jun. 1987, p. 183.

tese de que a Corte seria órgão auxiliar do Legislativo, pensamento do qual se discorda, conforme tratado no item 2.4.2, o autor sustenta que as decisões daquele órgão de controle ostentariam natureza administrativa:

(...) a) Os Tribunais de Contas não são órgãos do Poder Judiciário; são órgãos auxiliares do Poder Legislativo, dotados de atribuições constitucionais específicas; b) suas decisões, portanto, não são de natureza jurisdicional; revestem-se de natureza administrativa, sendo obrigatórias para a Administração Pública, que lhes deve dar integral cumprimento; todavia, são passíveis de revisão pelo Poder Judiciário, ao qual compete o controle e a tutela jurisdicionais.¹²⁰

Ricardo Lobo Torres afirma que a Casa de Contas “(...) pratica atos de *natureza formalmente administrativa* e, excluído o julgamento das contas dos administradores e responsáveis, também materialmente administrativos”.¹²¹ Significa dizer que tão somente sob o viés material é que o poder de julgar teria natureza jurisdicional, mantendo a feição administrativa formal. Com outras palavras, de modo mais enfático, Regis Fernandes de Oliveira leciona:

Entendo jurisdicional o julgamento de litígios que venham a operar *coisa julgada*. O mais, ou seja, aquilo que pode ser revisto e reapreciado por outro órgão não julga definitivamente, e, pois, a decisão que produz é administrativa. (...) Nesse sentido, apenas se vê competência administrativa no Tribunal de Contas.¹²²

Com a licença que os autores mencionados merecem, discorda-se dessa dicotomia entre natureza jurisdicional e natureza administrativa. Conforme observa Diogo de Figueiredo Moreira Neto, trata-se de discussão já ultrapassada.¹²³ Em certa medida, as duas correntes de pensamento acima expostas partem de uma premissa equivocada, a de que existem apenas três funções estatais: administrativa, legislativa e jurisdicional. Além disso, consideram como função o que, na verdade, é apenas uma competência oriunda de uma função (controle externo).

São resquícios da clássica tripartição dos poderes, a partir da qual se toma por base uma estrutura estatal pré-fabricada, na tentativa vã de enquadrar a Corte de Contas numa daquelas três funções. Ora o critério de definição é negativo – se não legisla, nem julga ou exerce função administrativa –, ora o critério é misto – é órgão que exerce as funções jurisdicional e administrativa.

¹²⁰ CUSTÓDIO, Antônio Joaquim Ferreira. Eficácia das decisões dos Tribunais de Contas. **Revista dos Tribunais**, ano 81, v. 685, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 7-14, nov. 1992, p.14.

¹²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. V: orçamento na Constituição**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 360.

¹²² OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 507.

¹²³ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Algumas notas sobre órgãos constitucionalmente autônomos (um estudo de caso sobre os Tribunais de Contas no Brasil). **Revista de Direito Administrativo**, v. 223, Rio de Janeiro: Renovar, p. 1-24, jan./mar. 2001, p. 14.

A posição adotada neste estudo é a de que o Tribunal de Contas é órgão constitucional independente, dotado de uma função estatal típica e autônoma de controle externo dos gastos públicos. Como corolário desse modo de pensar, nenhuma das competências típicas do Tribunal de Contas possui natureza administrativa ou jurisdicional. Todas elas têm a mesma raiz: a função de controle. A Corte fiscaliza e julga com vistas ao cumprimento dessa missão que lhe foi outorgada pelo texto constitucional.

Carlos Ayres Britto rechaça o caráter jurisdicional das deliberações dos Tribunais de Contas, ao fundamento de que a função jurisdicional pertence exclusivamente ao Judiciário. A própria Corte de Contas nem sequer figura no rol dos órgãos essenciais a essa função:

(...) fica evidenciado que os Tribunais de Contas não exercem a chamada função jurisdicional do Estado. A função jurisdicional do Estado é exclusiva do Poder Judiciário e é por isso que as Cortes de Contas: (a) não fazem parte da relação dos órgãos componentes desse Poder (o Judiciário), (...) (b) também não se integram no rol das instituições categorizadas como instituições essenciais a tal função (a jurisdicional).¹²⁴

Ao mesmo tempo, o referido autor asseve que o Tribunal de Contas não é tribunal meramente administrativo, como se diz amiúde. Sua natureza seria mista: política e administrativa. É tribunal político porque o seu regime jurídico encontra-se delineado diretamente no texto constitucional, tendo o dever de controlar tecnicamente também as despesas de órgãos políticos. A natureza administrativa decorreria da sua regulação no plano infraconstitucional, conforme se depreende deste trecho:

(...) *nenhum Tribunal de Contas é Tribunal singelamente administrativo* (ao contrário do que se tem afirmado, amiudadamente). Não pode ser um Tribunal tão-somente administrativo um órgão cujo regime jurídico é *centralmente constitucional*. (...) as Casas de Contas se constituem em Tribunais de tomo político e administrativo a um só tempo. Político, nos termos da Constituição; administrativo, nos termos da lei. Tal como se dá com a natureza jurídica de toda pessoa estatal federada.¹²⁵ (grifo do autor)

Para Ayres Britto, há uma relação direta entre a dimensão política do Tribunal de Contas e sua aptidão para fiscalizar as entidades da administração dos três Poderes e julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por bens, valores e dinheiros públicos. Tais competências realçam o aspecto político da Corte: “(...) se os Tribunais de Contas não

¹²⁴ BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: CUNHA, Sérgio Sérvulo da; e GRAU, Eros Roberto (coord.). **Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89-100, p. 96.

¹²⁵ Ibid., p. 89-100 e 97-98.

ostentassem dimensão política, não ficariam habilitados a julgar as contas dos administradores e fiscalizar as unidades administrativas de qualquer dos três Poderes estatais”¹²⁶.

Concorda-se parcialmente com o pensamento do mencionado autor, porquanto o Tribunal de Contas ostenta feição administrativa apenas quando, como qualquer outro órgão, realiza a administração da sua organização interna, dos seus procedimentos, do seu corpo de servidores, etc. O mero fato de parcela do seu regime jurídico estar prescrito em lei não o torna tribunal administrativo. Ora, é natural que a Constituição remeta à lei a regulação específica da atuação de diversos órgãos, inclusive daqueles integrantes do Judiciário. Mas nem por isso se diz que as varas ou tribunais judiciários têm índole jurisdicional e administrativa.

O elemento administrativo (previsão legal), em certa medida, está presente em todos os órgãos da estrutura do Estado, no sentido de organização interna, funcionamento, de bases para viabilizar o atendimento da sua atividade-fim. No exercício da sua função típica – controle externo –, o Tribunal de Contas manifesta sua índole político-institucional porque controla o manuseio de recursos públicos de todas as pessoas, inclusive daquelas situadas nas unidades dos três “poderes”. O mesmo sucede por influência da forma de escolha dos seus membros, que é feita pelo Chefe do Executivo e pelos membros do Legislativo. Há critérios rigorosos previstos no texto da Constituição, mas não se pode negar a margem política que permeia a indicação dos conselheiros ou ministros de contas. Felizmente ou infelizmente, essa foi a opção do Constituinte originário.

Não obstante, há de ser ressaltado que, a despeito dessa conotação política, a execução do controle externo reclama a atuação tecnicista do Tribunal de Contas. A Carta Política de 1988 fixou as raias materiais do controle sobre a gestão de recursos financeiros do Estado. Todas as competências da Corte se reúnem na análise contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional dos atos e contratos administrativos, sob os aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade.

Uma atividade desse jaez exige do órgão responsável um forte aparato técnico. Tal como sucede, por exemplo, com a formação tecnicista de seus agentes e a presença de unidades técnicas em todo o país, setores responsáveis pela instrução dos processos de fiscalização e de contas. De acordo com Jarbas Maranhão, “Nasceram, assim, as Cortes de Contas da necessidade

¹²⁶ BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: CUNHA, Sérgio Sérulo da; e GRAU, Eros Roberto (coord.). **Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89-100, p. 99.

de novos critérios para a mencionada fiscalização, inclusive a de emprestar-lhe um caráter técnico e isento”.¹²⁷

O Tribunal de Contas não é órgão jurisdicional nem administrativo. É órgão de controle externo, autônomo, independente, fora da tripartição de funções do Estado. Ele ostenta certa conotação política porque controla pessoas e órgãos de natureza política. Os seus membros, em regra, devem possuir vasto conhecimento jurídico, bem como de administração e finanças públicas. Mas suas decisões devem se revestir de caráter eminentemente técnico, sem que seja deixada de lado a sensibilidade política dos seus membros.¹²⁸

2.5.3. Coisa julgada e decisão do Tribunal de Contas

Neste momento do trabalho, em que se discute a competência judicante do Tribunal de Contas, é propício abordar a questão da coisa julgada, por ser tema que tem relação direta com a problemática dos limites de atuação do Judiciário, a qual será abordada com mais detalhes em ocasião oportuna.

De raiz constitucional, a coisa julgada é instituto jurídico que visa a garantir a segurança jurídica das decisões judiciais. Nem mesmo por meio de lei ela pode ser prejudicada (art. 5º, XXXVI)¹²⁹. Sob o prisma do direito processual, a coisa julgada consiste na “(...) imutabilidade da norma jurídica individualizada contida na parte dispositiva de uma decisão judicial”.¹³⁰ O cerne da coisa julgada é exatamente essa imutabilidade do provimento jurisdicional.

A doutrina processualista comumente faz a divisão entre coisa julgada formal e coisa julgada material. A primeira é a coisa julgada que acontece dentro do processo onde se deu a produção de decisão judicial insuscetível de impugnação pela via recursal. Já a segunda – coisa julgada material – consiste na imutabilidade da decisão judicial dentro e fora do processo em que ela foi produzida. Logo, nessa hipótese, o conteúdo da decisão não poderia ser discutido em qualquer outro processo.¹³¹

Por essa perspectiva, o acórdão do Tribunal de Contas, ainda que no exercício de sua competência julgadora, não produz coisa julgada material. Ou seja, esse acórdão não possui a

¹²⁷ MARANHÃO, Jarbas. **A propósito do tribunal de contas**. Rio de Janeiro: Letra Capital, 2003, p. 26.

¹²⁸ KELLES, Márcio Ferreira. **Controle da administração pública democrática: tribunal de contas no controle da LRF**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 221.

¹²⁹ XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

¹³⁰ BRAGA, Paula Sarno; DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. Vol. 2. 4. ed. Salvador: Juspodvim, 2009, p. 408.

¹³¹ *Ibid.*, p. 408-409.

mesma conformação jurídico-processual de uma decisão proferida pelo Judiciário. Com efeito, no direito pátrio, “A coisa julgada é situação jurídica que diz respeito exclusivamente às decisões jurisdicionais. Somente uma decisão judicial pode tornar-se indiscutível e imutável pela coisa julgada material”.¹³²

Tendo em vista a regra presente no art. 5º, XXXV, da CF, diz-se que nosso ordenamento jurídico consagrou o sistema de jurisdição una (modelo inglês); este difere do sistema de jurisdição dupla (modelo francês), em que o Conselho de Estado é o órgão competente para resolver de forma definitiva os conflitos surgidos em matéria administrativa.¹³³ Aliás, historicamente o direito brasileiro nunca agasalhou esse modelo de contencioso administrativo francês, enquanto ordem judicante apartada material e formalmente da Administração Pública e do Judiciário. A esse respeito, assere Eduardo Lobo Botelho Gualazzi:

(...) concluímos que, no Brasil, jamais, em tempo algum, existiu o contencioso administrativo de modelo francês, constituído de aparelhamento diferenciado, autônomo, para resolver litígios, entre Administração e administrado, em matéria administrativa.¹³⁴

Apesar disso, é comum encontrar autores que fazem referência à chamada “coisa julgada administrativa” como atributo de decisões de órgãos da Administração Pública e do próprio Tribunal de Contas. Neste particular, é o escólio de Miguel Reale:

Outro argumento, e essencial, à caracterização da competência para julgar conferida, em determinados casos, aos Tribunais de Contas como sendo *jurisdicional administrativa*, resulta do fato de que as suas decisões são insuscetíveis de revogação na esfera da Administração Pública. O que a Corte de Contas estabelece, no desempenho de suas atribuições constitucionais, vincula as autoridades administrativas. Poder-se-ia falar, e o símile nada tem de aberrante, em *coisa julgada administrativa*, que o corolário natural do princípio dominante da irrevogabilidade das decisões do Tribunal de Contas pela própria Administração.¹³⁵

Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que “Toda vez que a Administração decidir um dado assunto em última instância, de modo contencioso, ocorrerá a chamada ‘coisa julgada

¹³² DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento**. Vol. 1. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2008, p. 74.

¹³³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. **As transformações da justiça administrativa: da sindicabilidade restrita à plenitude jurisdicional. Uma mudança de paradigma?** Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 25.

¹³⁴ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Justiça administrativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 149 e 159.

¹³⁵ REALE, Miguel. **Questões de direito**. São Paulo: Sugestões literárias, 1981, p. 84. No mesmo sentido, mencionam-se os seguintes autores: SALUSTIANO, Sergio Ricardo de Mendonça. *A coisa julgada em tomadas e prestações de contas ordinárias*. In: SOUSA JUNIOR, José Geraldo de (Org.). **Sociedade democrática, direito público e controle externo**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2006, p. 502-504. No mesmo sentido: FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 627.

administrativa”¹³⁶. Porém, o aludido autor esclarece que a coisa julgada administrativa não possui o mesmo alcance da coisa julgada material judicial (chamada por ele de coisa julgada propriamente dita). Daí por que a imutabilidade da decisão administrativa se restringe ao âmbito da própria Administração, inexistindo óbice a que terceiros prejudicados recorram ao Judiciário visando à correção ou à anulação dessa decisão.¹³⁷

Com relação ao Tribunal de Contas, em específico, Victor Nunes Leal expõe o conteúdo da coisa julgada administrativa: “Da posição peculiar do Tribunal de Contas no mecanismo do Estado resulta que suas decisões são obrigatórias para os órgãos administrativos (...). Consequentemente, não pode a administração *rever* aquelas decisões”¹³⁸.

Em síntese, “A coisa julgada administrativa, desse modo, significa tão somente que determinado assunto decidido na via administrativa não mais poderá sofrer alteração nessa mesma via administrativa, embora possa sê-lo na via judicial”, conforme bem observa José dos Santos Carvalho Filho.¹³⁹

Pensar desse modo é levar em conta a opção política do Constituinte originário ao adotar o já referido princípio da unicidade da tutela jurisdicional (art. 5º, XXXV, da CF), segundo o qual a jurisdição, enquanto função estatal, é exercida preponderantemente por um único órgão estatal, o Judiciário. Precisamente por isso Paulo Cesar Conrado leciona que “apenas as decisões do Poder Judiciário estariam habilitadas a incorporar o principal efeito decorrente do fenômeno da coisa julgada, tal seja, a definitividade”¹⁴⁰.

Nesse contexto, se fosse necessário rotular o julgado do Tribunal de Contas, na sua relativa aptidão para ser definitiva, talvez fosse mais coerente falar em “coisa controlada” (*res veridicta*), dado que, como já exposto, esse órgão de controle é titular de uma função estatal específica – controle externo. Tal como sustenta Marques Oliveira: “Assim como o produto final da função jurisdicional é a coisa julgada, *res judicata*, para a função controle teremos a coisa controlada, *res veridicta*”¹⁴¹.

O certo é que, independentemente da nomenclatura escolhida para representar a porção de imutabilidade que pode oferecer o *decisum* das Cortes de Contas, se coisa julgada

¹³⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 453.

¹³⁷ *Ibid.*, p. 452.

¹³⁸ LEAL, Victor Nunes. **Problemas de direito público e outros problemas**. Vol. 1. Brasília: Ministério da Justiça, 1997, p. 227.

¹³⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 954.

¹⁴⁰ CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução à teoria geral do processo civil**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 69.

¹⁴¹ OLIVEIRA, Marques. O Tribunal de Contas, os limites da “res veridicta” e o contencioso administrativo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 19, n. 75, p. 201-226, jul./set. 1982, p. 201.

administrativa ou coisa controlada, sempre restará ao sujeito prejudicado a via judicial como meio jurídico para impugnar o acórdão que atesta a irregularidade na gestão das contas públicas.

Entretanto, conforme será visto oportunamente, a consagração da inafastabilidade da tutela jurisdicional no direito pátrio não conduz necessariamente à assertiva de que todos os atos e decisões emanados de outros órgãos do Estado são passíveis de reexame irrestrito pelo Judiciário. No caso particular do Tribunal de Contas, a sua decisão em julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis pelo manejo de recursos públicos está amparada, no mais das vezes, em elementos de prova de índole técnico-contábil. É discutível se o controle jurisdicional sobre o resultado do controle externo poderia atingir esse mérito técnico do acórdão do Tribunal de Contas¹⁴², todavia essa discussão será mais bem apreciada adiante, num tópico específico para o tema.

¹⁴² A título ilustrativo da controvérsia ora narrada, que será mais debatida no quarto capítulo, veja-se o escólio de Wremyr Scliar: “A jurisdição una, adotada na Carta de 1988, entretanto, não permite admitir rejuízo das decisões do Tribunal de Contas em matéria de parecer prévio sobre as contas do Chefe do Poder Executivo nem da decisão em julgamento sobre as contas dos demais responsáveis, exceto no que colidirem com a Constituição Federal e legislação infraconstitucional, ressalvado, entretanto, o mérito técnico da decisão do Tribunal de Contas. O julgamento se restringe à lesão de direito individual”. SCLIAR, Wremyr. Coisa julgada e decisões de controle externo terminativas. **Revista de Informação Legislativa**, a. 49, n. 194, p. 205-226, abr./jun. 2012, p. 222-223.

3. PROCESSO DE PRODUÇÃO JURÍDICA DA DECISÃO DO TCU

3.1. Normas Reguladoras da Produção Jurídica

O processo de produção de enunciados prescritivos, denominado enunciação, é regulado pelas normas de produção jurídica, conhecidas como normas de estrutura,¹⁴³ em contraponto às normas de conduta. Posto que também sejam reguladoras de condutas, as normas de estrutura disciplinam a produção de novas estruturas deôntico-jurídicas.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, as normas de estrutura “(...) aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos”.¹⁴⁴ As normas de conduta, por sua vez, destinam-se a regular juridicamente e de forma direta os comportamentos humanos em intersubjetividade, desde que não se refiram à criação de unidades normativas.¹⁴⁵

É finalidade inescapável das normas jurídicas regular condutas, mas, conforme asseverou Gabriel Ivo, além dos comportamentos das pessoas nas relações de intersubjetividade, o Direito tem por objeto a ação de produzir normas, de acordo com as competências atribuídas às autoridades jurídicas:

(...) o direito não regula apenas a conduta das pessoas nas suas relações intersubjetivas. Há outra conduta também objeto do Direito. A conduta de produzir normas a serem promovidas pelos órgãos competentes para produzir normas, que, por sua vez, são competentes em face de outras normas. Tudo isso para atingir o seu objetivo.¹⁴⁶

As normas que regimentam a competência para produção de enunciados prescritivos se inserem na categoria das normas jurídicas de estrutura. Na esteira de Tácio Lacerda Gama, o termo competência designa a “norma que delimita a pessoa ou o órgão de direito público, bem como o procedimento e os limites materiais, que deverão ser observados na criação de outras normas jurídicas”.¹⁴⁷

¹⁴³ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 5.

¹⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62.

¹⁴⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: 2013, p. 354.

¹⁴⁶ IVO, Gabriel. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 71.

¹⁴⁷ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 65.

Nas normas de competência repousa a definição do sujeito com poder para, obedecidos certos procedimentos, praticar atos jurídicos sobre determinadas matérias. Não é o outro o ensino de Daniel Mendonca, quando afirma: “(...) as regras de competência têm por função atribuir poder a uma autoridade para executar determinados atos de direito sobre certas matérias e de conformidade com certos procedimentos”.¹⁴⁸ (tradução nossa)

A partir da norma de competência, é atribuída a determinado órgão a capacidade de criar veículo introdutor de enunciados prescritivos no sistema jurídico.¹⁴⁹ No caso do Tribunal de Contas da União, tal constatação só se mostra possível graças às normas constitucionais que regulam suas competências exclusivas e de auxílio ao Legislativo (art. 71 da CF/88), além das regras veiculadas pela Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU) e pelo Regimento Interno da Casa.

Dado o princípio epistemológico da homogeneidade sintática, segundo o qual, na sua forma lógica, as normas jurídicas são idênticas, as normas de estrutura também se manifestam por meio das proposições hipótese (antecedente) e tese (consequente). Tácio Lacerda Gama, tratando da norma de competência para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico, explica que o antecedente compõe-se dos critérios subjetivo, procedimental, espacial e temporal, os quais demarcam o fato ensejador da criação do tributo.¹⁵⁰

Adaptando essa lição à produção jurídica no âmbito do Tribunal de Contas da União, a composição do antecedente normativo ficaria assim: (a) critério subjetivo: preenchido pelo TCU, enquanto órgão competente para exercer o controle externo (art. 71, *caput*, da CF); (b) critério procedimental: procedimentos dos processos de fiscalização e de contas, fixados pela Constituição (incisos do art. 71), a Lei nº 8.443/92 e o Regimento Interno do TCU; (c) critério espacial: Distrito Federal, porque, sendo sede do Tribunal (art. 73, *caput*), foi o local definido para a tomada de decisões; (d) critério temporal: data da prolação da decisão veiculadora de normas jurídicas.

Já no interior do consequente normativo encontra-se a relação jurídica de controle que vincula dois sujeitos em face de uma prestação determinada. O sujeito ativo corresponde ao mesmo sujeito a quem o direito conferiu o poder de introduzir norma jurídica, isto é, o sujeito competente. O sujeito passivo identifica-se com o conjunto de pessoas incumbidas de respeitar

¹⁴⁸ “(...) las normas de competencia tienen por función atribuir poder a una autoridad para ejecutar determinados actos de derecho sobre ciertas materias y de conformidad con ciertos procedimientos”. MENDONCA, Daniel. **Las claves del derecho**. Barcelona: Gedisa, 2000, p. 134.

¹⁴⁹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 15.

¹⁵⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 74.

a norma jurídica editada. Por fim, o objeto da relação jurídica é a permissão do legislador de criar enunciados prescritivos¹⁵¹. No contexto do controle externo levado a efeito pelas Cortes de Contas, porém, o modal deôntico da prestação é o obrigatório. Mais do que permitido, o Tribunal encontra-se obrigado a controlar juridicamente os gastos públicos.¹⁵²

Posto isso, em âmbito federal a relação de produção jurídica no julgamento das contas públicas é formada por: (a) sujeito ativo: Tribunal de Contas da União; (b) sujeito passivo: administrador ou responsável por dinheiros, bens e valores da administração pública federal direta e indireta (art. 71, II, CF/88); (c) objeto da relação jurídica: é a obrigação outorgada ao TCU para produzir as normas jurídicas primárias, dispositivas e/ou sancionadoras, aptas a regular um dado caso concreto, de acordo com as matérias delimitadas pelo texto constitucional.

Em síntese, a norma de produção jurídica do julgamento de contas pelo TCU poderia ser assim manifestada: Antecedente: dado o fato de o Tribunal de Contas da União exercer sua competência judicante conforme o procedimento delimitado pela Constituição Federal, sua Lei Orgânica e seu Regimento Interno, no Distrito Federal, em determinada circunstância de tempo. Consequente: deve ser a obrigação para emitir norma jurídica pelo TCU, e o dever de respeitar as disposições veiculadas por essa norma por parte dos sujeitos controlados.¹⁵³

3.2. Norma de Competência do TCU para Produção de Acórdão

Ao avançar no estudo das normas reguladoras do processo de produção jurídica, o primeiro elemento de análise que se evidencia é a figura da “autoridade”. Tal vocábulo, consoante escólio de Daniel Mendonca, apresenta-se basicamente em dois sentidos: um fático e outro normativo. Em sentido fático, a autoridade refere-se “(...) a um estado de coisas no qual um sujeito consegue impor, de alguma forma, suas decisões a outros, influenciando em sua conduta”. A seu turno, autoridade em sentido normativo implica “(...) um conjunto de regras

¹⁵¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 80.

¹⁵² De acordo com Albert Calsamiglia, as normas de estrutura, isto é, que estabelecem competências, não seguem uma estrutura unitária quanto a esse aspecto do modal deôntico. Segundo o autor, tais normas “Em alguns casos são normas que autorizam a criação de normas, mas em outros são normas que impõem a obrigação. Obrigam determinado órgão do estado a seguir uma conduta determinada”. CALSAMIGLIA, Albert. Geografía de las normas de competencia. **Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho**, n. 15-16, v. II, Alicante: Universidad de Alicante, p. 747-767, 1994, p. 760.

¹⁵³ Para construir essa norma, toma-se emprestada a contribuição de Gabriel Ivo ao se referir à norma de produção jurídica em sentido amplo: “**Antecedente:** dado o fato de o sujeito competente exercer sua competência conforme o procedimento em circunstância de tempo e espaço. **Consequente:** deve ser a permissão para emitir norma jurídica pelo sujeito ativo, e o dever de respeitar as disposições veiculadas pela norma jurídica por parte dos sujeitos passivos”. IVO, Gabriel. **Norma jurídica:** produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 30.

que determinam quem está habilitado para emitir determinadas prescrições, sua forma e conteúdo”.¹⁵⁴

Tendo em mira a norma de competência, o presente estudo limitar-se-á ao estudo do aspecto normativo da autoridade. Nessa perspectiva, a autoridade normativa é o sujeito (órgão ou pessoa) a quem o sistema jurídico conferiu competência para a criação do direito.¹⁵⁵ Conforme explica Gabriel Ivo, essa “competência atribuída não é propriamente para produzir normas, mas para produzir um específico instrumento introdutor de normas”.¹⁵⁶ A rigor, a competência é a capacidade para “(...) ditar uma lei, uma sentença, uma ordem, que são normas jurídicas que não se referem, fundamentalmente, ao indivíduo que as dita”.¹⁵⁷ Logo, a competência é para fabricar lei, decreto, acórdão, sentença, etc. Todos eles veículos introdutores de normas jurídicas.

Como a competência não se presume¹⁵⁸, determinada pessoa ou órgão somente possuirá autoridade para produzir direito se houver, no sistema jurídico, norma que lhe atribua essa capacidade.¹⁵⁹ A esse propósito, Daniel Mendonca é peremptório: “A é autoridade em relação ao um sujeito S se, e somente se, A está habilitado (autorizado) por um conjunto de normas C para ditar (ou derogar) prescrições dirigidas a S”.¹⁶⁰

Quando o texto constitucional dota o Tribunal de Contas de competência para julgar as contas públicas (art. 71, II), está-lhe atribuindo autoridade para produzir decisão jurídica. Tal decisão se expressa por meio de um específico veículo introdutor de normas, denominado acórdão (art. 23, *caput*, da Lei nº 8.443/92).¹⁶¹

Em termos esquemáticos, a norma reguladora da competência julgadora do TCU pode ser enunciada do seguinte modo: Antecedente: Dada a existência do Tribunal de Contas da

¹⁵⁴ “Dicho em otros términos: el concepto de autoridad implica un conjunto de reglas que determinan quién está habilitado para emitir determinadas prescripciones, su forma y contenido, o bien hace referencia a un estado de cosas en el cual un sujeto consigue imponer, de alguna forma, sus decisiones a otros, influyendo en su conducta”. MENDONCA, Daniel. **Las claves del derecho**. Barcelona: Gedisa, 2000, p. 125.

¹⁵⁵ EZQUIAGA GANUZAS, Francisco Javier. **La motivación de las decisiones interpretativas electorales**. México: Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, 2012, p. 20-21.

¹⁵⁶ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 15.

¹⁵⁷ “(...) dictar una ley, una sentencia, una ordenanza, que son normas jurídicas que no se refieren, fundamentalmente, al individuo que las dicta”. SANTIAGO NINO, Carlos. **Introducción al análisis del derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003, p. 222-223.

¹⁵⁸ IVO, Gabriel, op. cit., p. 15.

¹⁵⁹ SANTIAGO NINO, Carlos, op. cit., p. 224.

¹⁶⁰ “A es autoridad respecto de un sujeto S si, y sólo si, A está habilitado (autorizado) por un conjunto de normas C para dictar (o derogar) prescripciones dirigidas a S”. MENDONCA, Daniel, op. cit., p. 126.

¹⁶¹ Art. 23. A decisão definitiva será formalizada nos termos estabelecidos no Regimento Interno, por **acórdão**, cuja publicação no Diário Oficial da União constituirá: (...). (grifo nosso)

União como autoridade normativa. Consequente: deve ser a competência para, no julgamento das contas públicas, produzir enunciados prescritivos por meio de acórdão.¹⁶²

Nessa conformação de ideias, o ordenamento jurídico pátrio prevê o Tribunal de Contas como autoridade competente para julgar a regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis pela gestão de recursos públicos, segundo disposição expressa do art. 71, II, da CF/88. E para viabilizar o exercício dessa competência, existe o enunciado que outorga ao Órgão de Contas o poder de produzir um certo tipo de decisão, chamado acórdão, na forma estabelecida pelo já mencionado art. 23, *caput*, da Lei nº 8.443/92.

Assim, a autoridade da Corte de Contas para elaborar acórdão é competência explícita, obtida por meio da conjugação entre aquelas duas disposições normativas. Não se trata, portanto, de exercício das competências implícitas complementares vislumbradas por Canotilho. Para o autor, tais competências são aquelas “não individualizadas ou mencionadas no texto constitucional, mas que se podem ainda considerar como implicitamente derivadas das normas constitucionais escritas”.¹⁶³ Todavia, como explicado, no contexto da competência julgadora do Tribunal de Contas, o instrumento jurídico denominado acórdão tem amparo em texto infraconstitucional expresso.

3.3. Norma de Procedimento do Julgamento das Contas

Ao exercer a competência, com vistas à criação de certo documento normativo, do tipo veículo introdutor de normas, a autoridade jurídica encontra-se invariavelmente submetida a um conjunto de regras procedimentais. O Direito regula o modo pelo qual se desdobram os atos de produção jurídica, segundo expõe Gabriel Ivo:

As normas que regulam o procedimento disciplinam o exercício da competência conferida. A competência não pode ser exercida de qualquer maneira. A competência

¹⁶² Essa construção da norma de competência do TCU tem por base o escólio de Gabriel Ivo: “Enunciada a norma que atribui competência de forma simplificada, teríamos a **hipótese**: Dada a existência de uma autoridade normativa. **Consequência**: deve ser a competência para produzir enunciados prescritivos por meio de um determinado veículo normativo”. IVO, Gabriel. **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 15-16.

¹⁶³ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 548. Segundo o autor português, de maneira excepcional, é possível haver duas hipóteses de competências implícitas: “(1) competências implícitas complementares, enquadráveis no programa normativo-constitucional de uma competência explícita e justificáveis porque não se trata tanto de alargar competências mas de aprofundar competências (ex: quem tem competência para tomar uma decisão deve, em princípio, ter competência para a preparação e formação de decisão); (2) competências implícitas complementares, necessárias para preencher lacunas constitucionais patentes através da leitura sistemática e analógica dos preceitos constitucionais”. *Ibid.*, p. 549.

deve ser desenvolvida por meio de um procedimento específico para cada instrumento introdutor de normas, que é caracterizado pela forma de sua criação.¹⁶⁴ (grifo do autor)

O procedimento normativo, conforme anota Francisco Ezquiaga Ganuzas, é “uma série de atos ou formalidades que a autoridade normativa deve desenvolver para que o resultado seja idôneo para produzir direito”.¹⁶⁵ Além de inibir a atuação desregrada do poder de criar enunciados prescritivos, o procedimento serve para definir a posição hierárquica do veículo introdutor.¹⁶⁶ O mesmo órgão, por exemplo, o Congresso Nacional, pode criar lei ordinária ou emenda constitucional. Todavia, este instrumento jurídico, por ter maior rigidez no seu procedimento de feitura, possui *status* superior em relação àquele.

Os Tribunais de Contas detêm numerosas competências. Eles julgam contas de gestão, emitem pareceres sobre contas de governo, realizam auditorias e inspeções, apreciam atos de pessoal da administração pública federal, etc. Para cada atribuição deferida, o ordenamento jurídico estabelece o respectivo procedimento a ser seguido pelas Casas de Contas. Tendo em vista o objeto de investigação do presente trabalho, interessa explicar o procedimento de julgamento das contas públicas.

O julgar contas se realiza por meio de um processo, geralmente denominado processo de contas ou processo de fiscalização. Não há consenso doutrinário a respeito da sua natureza jurídica. Helio Saul Mileski acomoda o processo de fiscalização na categoria dos processos administrativos, ao lado dos processos disciplinar e tributário, por exemplo. O mencionado autor assim justifica sua tese:

O processo administrativo, portanto, conforme já salientado, como tipo, é gênero que se reparte em diversas espécies, sendo *o processo de fiscalização* realizado pelo Tribunal de Contas, uma espécie do gênero processo administrativo, na medida em que a ação de controle desenvolvida pelo Tribunal de Contas não se enquadra na função legislativa nem na judiciária, mas o seu conjunto de atos, para o alcance da finalidade jurídica de verificar a regularidade da atividade financeira, com vistas à constatação da boa ou má gerência dos recursos financeiros e patrimoniais, retrata o processo de fiscalização que deve ser entendido como uma espécie do processo administrativo.¹⁶⁷ (grifo do autor)

O fundamento dessa concepção é o conhecido critério de exclusão: se o processo não é legislativo nem judicial, então é administrativo. É a mesma ideia por vezes utilizada para definir

¹⁶⁴ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 16.

¹⁶⁵ “una serie de actos o formalidade que la autoridad normativa debe desarrollar para que el resultado sea idóneo para producir derecho”.EZQUIAGA GANUZAS, Francisco Javier. **La motivación de las decisiones interpretativas electorales**. México: Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, 2012, p. 21.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 21.

¹⁶⁷ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 392.

a natureza do Tribunal de Contas e de seus provimentos. Por essa via, se o Tribunal não exerce função jurisdicional ou legislativa, a sua natureza seria de tribunal administrativo.

Entretanto, segue-se neste estudo a concepção de que o processo de contas não tem natureza administrativa, uma vez que a função típica do Tribunal de Contas é o controle externo, e não o desempenho da função administrativa. Ele não administra, e sim fiscaliza e controla a gestão de dinheiros, bens e valores públicos.

Em consonância com a posição de que o Tribunal de Contas é titular de uma função estatal autônoma de controle externo das finanças públicas, tem-se que o processo desenvolvido por essa Corte ostenta natureza peculiar, *sui generis*. Tais comentários são a antecipação daquilo que já foi lecionado por Carlos Ayres Britto:

(...) os processos instaurados pelos Tribunais de Contas têm sua própria ontologia. São processos de contas, e não processos parlamentares, nem judiciais, nem administrativos. (...) Que também não sejam processos administrativos, basta evidenciar que as Instituições de Contas não julgam da própria atividade *externa corporis* (quem assim procede são os órgãos administrativos), mas da atividade de outros órgãos, outros agentes públicos, outras pessoas, enfim.¹⁶⁸ (grifo nosso)

Noutra ocasião, o mencionado autor ratifica a genuinidade do processo de contas:

Bem, então os Tribunais de Contas são órgãos de estatura constitucional elevadíssima. Eles não são órgãos administrativos como se diz ai, amiudadamente. E os processos dos Tribunais de Contas não são processos administrativos. Tudo nos Tribunais de Contas tem uma ontologia, tem natureza, tem identidade inconfundível. **Não há processo administrativo no âmbito dos Tribunais de Contas. É um processo de Contas. Não é processo parlamentar, não é processo jurisdicional, não é processo administrativo. É processo de Contas.**¹⁶⁹ (grifo nosso)

Dadas as peculiaridades do regime jurídico da Corte de Contas, mostra-se mais consentâneo com a sua autonomia constitucional conceber um tipo de processo específico, detentor de características distintas das do processo administrativo. Seja por conta da natureza da função estatal do Tribunal, seja em virtude das competências que lhe foram outorgadas. A propósito, assinala Evandro Martins Guerra:

O caráter autônomo da função exercida pelo Tribunal de Contas, como manifestação da soberania estatal, decorrendo da superação da teoria da tripartição, impõe o reconhecimento da natureza especial, *sui generis*, dos procedimentos e processos desenvolvidos em seu âmbito, decorrente da peculiaridade de suas competências.¹⁷⁰

¹⁶⁸ BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: CUNHA, Sérgio Sérvulo da; GRAU, Eros Roberto (Coord.). **Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 99.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p. 25.

¹⁷⁰ GUERRA, Evandro Martins. **Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 202.

A função administrativa em pouco se assemelha à função de controle externo das contas públicas. Apenas atipicamente o Tribunal de Contas exerce aquela função. Tal se dá quando ele pratica os atos de contratação de seus servidores, realiza processos licitatórios, instaura processos administrativos disciplinares, etc. Rol de tarefas dissimilares daquele estampado nos incisos do art. 71 da Constituição da República.

Na órbita federal, em geral, as etapas do processo de contas são: (a) instrução, (b) parecer do Ministério Público e (c) julgamento ou apreciação. É desse modo que estão postas as fases do processo no RITCU (art. 156). São pertinentes alguns esclarecimentos. Em primeiro lugar, o processo de contas não se inicia propriamente com a instrução. Existem atos previamente praticados com vistas à deflagração do processo, que variam, a depender se contas anuais, ou contas especiais. Do ponto de vista lógico, antes da instrução, há uma fase relativa à instauração (abertura) do processo. Em segundo lugar, acerca do julgamento de contas, em especial, não cabe falar em etapa de apreciação, mas tão só de julgamento. O juízo de apreciação é pertinente para outras competências, tais como a emissão de parecer prévio e a análise, para fins de registro, dos atos de pessoal. Por derradeiro, é importante dizer que, além daquelas etapas capituladas no art. 156 do RITCU, existe ainda a fase recursal, que pode ser considerada como uma etapa seguinte à de julgamento, na forma do art. 32 da Lei nº 8.443/92.¹⁷¹

Dessa maneira, a rigor, as etapas do processo de julgamento das contas ficariam dispostas deste modo: (a) instauração; (b) instrução; (c) parecer do Ministério Público de Contas; (d) julgamento; e (e) interposição de recursos.

A etapa de instauração exhibe uma bifurcação. A formatação inicial do processo de contas é diferente caso se trate de contas ordinárias (prestação ou tomada de contas¹⁷²) ou de contas especiais. Com relação às contas ordinárias, segundo determina o art. 9º c/c art. 13 da Instrução Normativa – TCU nº 63/2010, a constituição dos autos iniciais somente poderá ser formalizada com a presença de todos estes documentos: (i) rol de responsáveis; (ii) relatório de gestão dos responsáveis; (iii) relatórios e pareceres de órgãos, entidades ou instâncias que devam se pronunciar sobre as contas ou sobre a gestão dos responsáveis pela unidade jurisdicionada,

¹⁷¹ Art. 32. De decisão proferida em processo de tomada ou prestação de contas cabem recursos de:

I - reconsideração;

II - embargos de declaração;

III - revisão.

¹⁷² Sob a vigência da IN-TCU n.º 57/2008 (revogada pela IN-TCU n.º 63/2010), a expressão “prestação de contas” se referia às contas das entidades da administração indireta, e a “tomada de contas” era reservada às contas das unidades da administração direta. Atualmente, essa classificação não mais subsiste, ao menos, no plano federal. A expressão “prestação de contas” agora é utilizada para designar as contas apresentadas por iniciativa da própria unidade ou do responsável. E “tomada de contas” refere-se à situação em que, ante a inércia do gestor no encaminhamento do relatório de gestão, o Tribunal toma as contas mediante citação do dirigente máximo da unidade jurisdicionada para o fim de sanar a omissão (art. 8º, § 1º, da IN-TCU nº 63/2010).

consoante previsão em lei ou em seus atos constitutivos; (iv) relatório de auditoria interna da gestão; (v) certificado de auditoria interna; (vi) parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno competente; (vii) pronunciamento expresso do ministro de estado supervisor da unidade controlada, ou da autoridade de nível hierárquico equivalente.

Já no cenário da tomada de contas especial, a deflagração do processo de contas é mais complexa. Configurada alguma das hipóteses capituladas no art. 8º da Lei nº 8.443/92¹⁷³, a autoridade competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá adotar as medidas administrativas voltadas à correção das irregularidades e ao ressarcimento do dano ao erário. Caso tais providências sejam insatisfatórias, deverá a autoridade instaurar a tomada de contas especial, com o intuito de apurar os fatos, identificar os responsáveis e quantificar o dano.¹⁷⁴ Na hipótese de essa autoridade manter-se inerte, caberá ao próprio Tribunal de Contas dar início ao processo de tomada de contas especiais.

Além da iniciativa por parte da autoridade administrativa competente ou pelo Tribunal de Contas, a TCE pode ser instaurada por recomendação do órgão de controle interno, representação do Ministério Público de Contas, representação de empresa licitante, bem como conversão de processos de denúncia, inspeção e auditoria.¹⁷⁵ Como será mais bem detalhado no capítulo seguinte, as contas especiais ostentam outras peculiaridades em relação às ordinárias, especialmente no que se refere aos critérios materiais e subjetivos da sua regramatriz de incidência.

Por oportuno, cabe ainda destacar que os processos de contas especiais serão constituídos com as seguintes peças: (i) relatório do tomador das contas; (ii) certificado de auditoria, acompanhado do respectivo relatório do órgão de controle interno competente; (iii) parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno; e (iv) pronunciamento do Ministro de Estado supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente (art. 10 da IN – TCU nº 71/2012).

A instauração do processo de contas finaliza com a sua autuação, feita pela unidade técnica competente¹⁷⁶, e com a distribuição para o Relator, segundo a Lista de Unidades

¹⁷³Art. 8º Diante da **omissão no dever de prestar contas**, da **não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União**, na forma prevista no inciso VII do art. 5º desta Lei, da **ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos**, ou, ainda, da **prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário**, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração da tomada de contas especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

¹⁷⁴ SILVA, Moacir Marques da. **Controle externo das contas públicas**: o processo nos tribunais de contas do Brasil. São Paulo: Atlas, 2014, p. 77-78.

¹⁷⁵ Ibid., p. 79.

¹⁷⁶ “Unidade técnica – secretaria de controle externo de âmbito nacional ou estadual, subordinada à Segecex, encarregada de assessorar os relatores em matéria inerente ao controle externo e oferecer subsídio técnico para o

Jurisduccionadas. A etapa de instrucao inicia-se com a chegada dos autos ao Ministro-Relator, responsavel por presidir essa fase processual. Ele conduz o andamento do processo, no intuito de colher manifestacoes dos orgaos tecnicos do Tribunal, determinando a realizacao de diligencias, a citacao ou audiencia dos responsaveis, entre outras medidas necessarias ao saneamento do feito.¹⁷⁷

A unidade tecnica, orgao instrutivo por excelencia, realiza a instrucao preliminar, que consiste na verificacao formal da documentacao e nos exames de conformidade¹⁷⁸ e de desempenho¹⁷⁹ das contas, com base nas pecas que as acompanham e noutras informacoes obtidas pelo Tribunal (art. 8º, § 2º, da Resolucao TCU nº 234/2010).

Em seguida, a unidade tecnica envia ao Relator proposta de encaminhamentos, os quais podem ser: (a) restituicao dos autos a unidade jurisdicionada, para complementacao do acervo probatorio, na hipotese de haver sido detectada ausencia de documento imprescindivel;¹⁸⁰ (b) julgamento pela regularidade das contas; (c) audiencia do responsavel, para que sejam ofertadas as razoes de justificativa, se constatada irregularidade sem prejuizo ao erario; (d) citacao do responsavel, para que recolha o valor devido ou apresente as alegacoes de defesa, se da irregularidade resultou danos ao erario.¹⁸¹

Na hipotese (a), o Relator, por meio de decisao preliminar, determinara a comunicacao do responsavel, para cumprimento da diligencia cabivel. Ja em caso de acolhimento da proposta de regularidade das contas (b), da-se inicio a etapa de emissao de parecer juridico do Ministerio Publico de Contas.¹⁸² E, se a proposta de andamento for para audiencia (c) ou citacao (d), o Relator devera aprova-la por meio de decisao preliminar, ordenando o cumprimento desses atos processuais. Nestas duas ultimas situacoes, em face da irregularidade verificada, com ou sem

julgamento das contas e apreciacao dos demais processos relativos às unidades jurisdicionadas ao Tribunal”. BRASIL. Tribunal de Contas da Uniao. **Glossario de termos do controle externo**. Brasilia: TCU, Secretaria-geral de Controle Externo (Segecex), p. 2012, p. 20.

¹⁷⁷ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestao publica**. 2. ed. Belo Horizonte: Forum, 2011, p. 419.

¹⁷⁸ O exame da conformidade consiste na “analise da legalidade, legitimidade e economicidade da gestao, em relacao a padroes normativos e operacionais, expressos nas normas e regulamentos aplicaveis, e da capacidade dos controles internos de identificar e corrigir falhas e irregularidades” (art. 1º, paragrafo unico, VIII, da IN – TCU nº 63/2010).

¹⁷⁹ Ja por exame do desempenho, entenda-se “analise da eficacia, eficiencia, efetividade e economicidade da gestao em relacao a padroes administrativos e gerenciais expressos em metas e resultados negociados com a administracao superior ou definidos nas leis orcamentarias, e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades” (art. 1º, paragrafo unico, IX, da IN - TCU nº 63/2010).

¹⁸⁰ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de contas especial**: processo e procedimento na administracao publica e nos tribunais de contas. 5. ed. Belo Horizonte: Forum, 2012, p. 384.

¹⁸¹ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestao publica**: a fiscalizacao pelo Legislativo e pelos tribunais de contas. 2. ed. Niteroi: Impetus, 2009, p. 311.

¹⁸² Ibid., p. 311.

dano, a decisão deve apontar a responsabilidade individual ou solidária pelo ato de gestão maculado (art. 12 da LOTCU).

As duas formas de comunicação – citação e audiência – têm significados próprios no contexto do processo de contas, conforme esclarece Jorge Luiz Carvalho Lugaõ:

Na Corte de Contas, a comunicação processo se dá por meio de audiência ou citação. A **audiência** do responsável acontece nos casos em que seja verificada a ocorrência de irregularidade, quanto a legitimidade ou economicidade, para que o responsável apresente razões de justificativa no prazo de 15 dias. Já a **citação** é realizada nos casos em que seja identificada irregularidade em que haja débito para que o responsável apresente defesa ou recolha a quantia devida.¹⁸³ (grifos nossos)

A rigor, ambas têm a mesma finalidade: garantir ao sujeito controlado a concretização dos princípios do contraditório e da ampla defesa. A palavra “audiência”, no entanto, não passa de nome dado a um tipo de comunicação, sem relação alguma com as audiências judiciais, a exemplo das audiências de conciliação e instrução, onde são ouvidas as partes e as testemunhas.

Aliás, no processo de contas inexistem as oitivas de testemunhas. Todas as provas são produzidas na forma documental, inclusive as declarações pessoais de terceiros, consoante regramento do art. 162 do RITCU.

Se porventura não houver resposta à audiência ou citação, o responsável será considerado revel, e o processo seguirá seu curso normal (art. 12, § 3º, da LOTCU). Atendida a audiência ou citação, a unidade técnica fará a análise dos argumentos e documentos trazidos pelo responsável. Emitirá, ao final, parecer conclusivo pela (a) regularidade, com quitação plena, se aceita a defesa e sanadas todas as irregularidades apontadas; (b) regularidade com ressalvas, em caso de acolhimento parcial da defesa que exclua o julgamento pela irregularidade; e (c) irregularidade, com ou sem débito, caso rejeitada a defesa em sua totalidade.¹⁸⁴

Depois da instrução da unidade técnica e da eventual defesa do responsável, tem-se por encerrada a fase instrutória.¹⁸⁵ O Relator, cômico de que os autos contêm todos os elementos necessários à formulação do voto, antes de submeter o processo a julgamento, deve encaminhá-lo para a etapa de parecer do Ministério Público de Contas.

¹⁸³ LUGÃO, Jorge Luiz Carvalho. A citação no processo do Tribunal de Contas da União: suas peculiaridades. In: SOUSA JUNIOR, José Geraldo de (Org.). **Sociedade democrática, direito público e controle externo**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2006, p. 424.

¹⁸⁴ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública: a fiscalização pelo Legislativo e pelos tribunais de contas**. 2. ed. Niterói: Impetus, 2009, p. 311.

¹⁸⁵ *Ibid.*, p. 316.

Com arrimo no texto constitucional¹⁸⁶, esse Ministério Público Especial integra a estrutura do próprio Tribunal de Contas, sem vinculação institucional com o Ministério Público ordinário.¹⁸⁷ Aos membros daquele Ministério Público aplicam-se as disposições constitucionais relativas a direitos, vedações e forma de investidura deste *Parquet* (art. 130 da CF).

No ambiente procedimental do julgamento de contas, o Ministério Público Especial tem o papel de se pronunciar sobre o processo na condição de *custos legis*.¹⁸⁸ Nessa oportunidade, poderá suscitar questão preliminar, bem como manifestar-se sobre o mérito (art. 62, § 2º, do RITCU).¹⁸⁹ Essa é a tarefa principal do órgão ministerial. Além disso, ele possui competência para provocar ações de fiscalização do Tribunal mediante representação.¹⁹⁰

O pronunciamento do Ministério Público junto à Corte de Contas, que pode ser verbal ou escrito, é obrigatório nos processos de contas, sejam elas ordinárias ou especiais, segundo disposição do art. 81, II, da Lei nº 8.443/92.¹⁹¹ Por conseguinte, a ausência de manifestação do Ministério Público implica a nulidade da decisão ocasionalmente tomada pela Corte na fase de julgamento. Se, antes da decisão definitiva de mérito, ocorrer a manifestação posterior do *Parquet*, a nulidade poderá estar sanada. Para tanto, é necessário que haja anuência expressa quanto aos atos até então praticados no processo (art. 178, *caput*, do RITCU).¹⁹²

¹⁸⁶ Art. 73. (...)

§ 2º - Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos:

I - um terço pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antigüidade e merecimento;

Art. 130. Aos membros do Ministério Público junto aos Tribunais de Contas aplicam-se as disposições desta seção pertinentes a direitos, vedações e forma de investidura.

¹⁸⁷ Nesse sentido, clássica decisão do Supremo Tribunal de Federal: “O Ministério Público junto ao TCU não dispõe de fisionomia institucional própria e, não obstante as expressivas garantias de ordem subjetiva concedidas aos seus Procuradores pela própria Constituição (art. 130), encontra-se consolidado na “intimidade estrutural” dessa Corte de Contas, que se acha investida – até mesmo em função do poder de autogoverno que lhe confere a Carta Política (art. 73, *caput, in fine*) – da prerrogativa de fazer instaurar o processo legislativo concernente a sua organização, a sua estruturação interna, a definição do seu quadro de pessoal e a criação dos cargos respectivos”. BRASIL, STF – ADI 789-1/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.12.1994, p. 35.180.

¹⁸⁸ BARROS, Carlos Roberto Galvão. **O controle ativista da administração pública pelos tribunais de conta brasileiros e portugueses**. São Paulo: Baraúna, 2010.

¹⁸⁹ Art. 62. Compete ao Procurador-Geral e, por delegação prevista no art. 82 da Lei nº 8.443, de 1992, aos subprocuradores-gerais e procuradores:

§ 2º Na oportunidade em que emitir seu parecer, o Ministério Público, mesmo que suscite questão preliminar, manifestar-se-á também quanto ao mérito, ante a eventualidade daquela não ser acolhida.

¹⁹⁰ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 827-828.

¹⁹¹ Art. 81. Competem ao procurador-geral junto ao Tribunal de Contas da União, em sua missão de guarda da lei e fiscal de sua execução, além de outras estabelecidas no Regimento Interno, as seguintes atribuições:

II - comparecer às sessões do Tribunal e dizer de direito, verbalmente ou por escrito, em todos os assuntos sujeitos à decisão do Tribunal, sendo obrigatória sua audiência nos processos de tomada ou prestação de contas e nos concernentes aos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões;

¹⁹² Art. 178. Nos processos em que deva intervir, a falta de manifestação do Ministério Público implica a nulidade do processo a partir do momento em que esse órgão deveria ter-se pronunciado.

Num caso concreto de tomada de contas especial, o Tribunal de Contas da União, por meio do Acórdão n.º 829/2009 – Plenário, declarou a nulidade de acórdão produzido sem a manifestação prévia do Ministério Público:

(...) **Considerando que a prolação do mencionado acórdão ocorreu sem a oitiva prévia do Ministério Público junto a este Tribunal**, exigida no art. 62, inciso III, do Regimento Interno deste Tribunal;

Considerando que, a teor do art. 178, caput, do Regimento Interno deste Tribunal, **a falta de manifestação do Ministério Público nos processos em que deva intervir implica a nulidade do processo a partir do momento em que esse órgão deveria ter-se pronunciado;**

ACORDAM, com fundamento nos arts. 143, inciso I, alínea "b", 174, e 178, caput, do Regimento Interno/TCU, em **declarar nulo o Acórdão 565/2009-TCU-Plenário** (Relação 15/2009-Gab. do Ministro Raimundo Carreiro) e encaminhar os presentes autos à apreciação do Ministério Público especializado, para sua manifestação, nos termos do art. 62, inciso III, do Regimento Interno TCU.¹⁹³ (grifos nossos)

Insta mencionar que o afastamento da nulidade pode ocorrer, por exemplo, quando, verificada a ausência de manifestação do Ministério Público em plenário, o seu membro emite parecer verbal com o fito de colaborar com a celeridade processual.¹⁹⁴ Esse pronunciamento oral só tem o condão de sanar a irregularidade se realizado antes da decisão definitiva.

Uma vez finalizado o parecer jurídico escrito, o Ministério Público de Contas remete os autos ao Relator, para que este proceda à confecção de relatório e voto a serem levados à fase de julgamento do colegiado competente (câmaras ou Plenário).¹⁹⁵

A etapa de julgamento corresponde às deliberações da Corte de Contas tomadas nas sessões do Plenário ou das câmaras. No Plenário, a abertura da sessão exige quórum de cinco ministros ou ministros-substitutos convocados, exclusive o Presidente (art. 93 do RITCU). Já nas câmaras, o quórum de abertura é de três ministros, incluído o Presidente (art. 134 do RITCU). As sessões somente poderão ser realizadas com a presença do representante do Ministério Público de Contas, exceto nas sessões tratadas no art. 96, III e VII¹⁹⁶, do Regimento Interno (art. 93, § 2º, do RITCU).

Parágrafo único. A manifestação posterior do Ministério Público sana a nulidade do processo, se ocorrer antes da decisão definitiva de mérito do Tribunal, nas hipóteses em que expressamente anuir aos atos praticados anteriormente ao seu pronunciamento.

¹⁹³ BRASIL, STF – ADI 789-1/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.12.1994, p. 35.180.

BRASIL, TCU. Processo TC nº 002.686/2009-0. Acórdão nº 829/2009, Plenário, Rel. Min. Raimundo Carreiro. Brasília, 29 de abril de 2009.

¹⁹⁴ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 827-828.

¹⁹⁵ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública: a fiscalização pelo Legislativo e pelos tribunais de contas**. 2. ed. Niterói: Impetus, 2009, p. 312.

¹⁹⁶ Art. 96. As sessões extraordinárias serão convocadas para os seguintes fins:

III – posse de ministro, de ministro-substituto e do Procurador-Geral;

VII – outros eventos, a critério do Plenário.

Concluídas as formalidades de expediente (homologação da ata da sessão anterior, comunicações oficiais, indicações, moções e requerimentos, etc.), passa-se à subfase da discussão, cujo ato inicial é a leitura do relatório pelo relator. Em seguida, antes de ser proferido o voto-condutor, caso tenha sido requerido previamente, o sujeito controlado produzirá a sustentação oral pessoalmente ou por procurador devidamente constituído, na forma do art. 168 do RITCU. Após, o relator finaliza a apresentação do processo com seu voto. Seguem-se, então, os atos próprios dos debates do órgão colegiado visando à formulação da decisão.

Aberta a subfase de votação, o Presidente tomará o voto dos demais ministros, para, em seguida, proclamar o resultado do julgamento por unanimidade, por maioria simples, por 2/3 dos ministros, por maioria absoluta ou por voto de desempate (art. 125 do RITCU). Nessa ocasião, será formalizada a decisão definitiva da Corte, com a decretação da regularidade, regularidade com ressalvas ou irregularidade das contas (art. 10, § 2º, da Lei nº 8.443/92).

Finalmente, a etapa de interposição de recursos é a última fase do processo de contas. A Lei Orgânica do TCU prevê três espécies recursais: recurso de reconsideração, embargos de declaração e recurso de revisão (art. 32). A esse rol, o Regimento Interno daquela Casa adiciona duas categorias recursais: pedido de reexame e agravo (art. 277, II e V). Como se percebe, as formas de impugnação das decisões do Tribunal de Contas são bem diversificadas. Essa formatação das vias recursais no âmbito do processo de contas é de suma importância; como observa Bruno Speck, “(...) o princípio do recurso é mais um elemento para dar ao processo administrativo o caráter de um processo judicial, com ampla defesa e instâncias revisionais, protegendo-o contra reexames na justiça comum”.¹⁹⁷

Todo o *iter* procedimental, desde a etapa de instauração até a de julgamento ou eventual fase de recurso, é necessário para a produção do acórdão. Esse processo de produção é a enunciação. E, como tal, a produção jurídica só acaba com a publicação do documento produzido. É imprescindível que as pessoas destinatárias do acórdão tenham conhecimento (por meio oficial) do seu conteúdo. Gabriel Ivo, ao discorrer sobre a produção abstrata de enunciados prescritivos, realça a importância da publicação:

A enunciação encerra-se com a publicação do documento normativo. Nele encontramos a enunciação enunciada e os enunciados enunciados. Para que sejam construídas as normas jurídicas a partir deles, é imprescindível que tenham sido publicados. A não publicação impede a construção das normas, conforme anota

¹⁹⁷ SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000, p. 94.

Ricardo Guastini: *“Le norme giuridiche sono (Il significato di) testi normativi scritti e pubblicati”*.¹⁹⁸

O acórdão, produzido em condições de tempo e espaço¹⁹⁹, conterà as marcas do seu processo de criação (enunciação enunciada), bem como o conteúdo concreto apto a regular as condutas (enunciado enunciado). A partir dos enunciados prescritivos são reconstruídas as normas jurídicas aplicadas num dado caso concreto. Para que o acórdão possa ser válido, devem ser respeitadas todas as etapas do procedimento de sua criação, o que compreende a sua publicação oficial, isto é, a comunicação ao sujeito passivo feita do modo estabelecido pelo ordenamento jurídico.

Existe, então, uma norma de estrutura que estabelece ao Tribunal de Contas da União a observância do procedimento de produção de enunciados prescritivos. Trata-se da norma que regula o exercício da sua autoridade normativa (competência). Tal norma poderia ser assim enunciada: Antecedente: dado o exercício da competência julgadora pelo Tribunal de Contas da União. Consequente: deve ser a observância do procedimento para a criação do acórdão.²⁰⁰

3.4. Norma Delimitadora da Matéria Objeto de Decisão

3.4.1. Questões iniciais

Considere-se a seguinte situação hipotética: durante a instrução de um processo de contas qualquer, o Tribunal de Contas da União detectou a ocorrência de supostos atos de improbidade administrativa praticados por certo gestor público. Em razão disso, a Corte, observando todo o procedimento pertinente, proferiu um acórdão, no qual constava a decisão pela irregularidade das contas e a aplicação ao responsável, dentre outras, de sanção prevista na Lei nº 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa).

Nessa conjectura, nota-se que o TCU tinha competência para produzir o acórdão, pois o responsável estava submetido à sua jurisdição. Além disso, foram respeitados todos os passos dos procedimentos previstos na LOTCU e RITCU. Mas, estaria a Corte autorizada pelo sistema jurídico a aplicar ao sujeito controlado as sanções da Lei de Improbidade Administrativa? A

¹⁹⁸ IVO, Gabriel. **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 24.

¹⁹⁹ “Por fim, é de império deixar claro que o procedimento a ser desenvolvido para a criação de enunciados prescritivos move-se dentro de circunstâncias de tempo e espaço. Não há fato jurídico fora do tempo e do espaço”. Ibid., p. 24.

²⁰⁰ Sobre a norma de procedimento, Gabriel Ivo afirma: “Assim, re-enunciando numa escritura simplificada a norma que estabelece o procedimento, teríamos: o **antecedente** dessa norma descreve o exercício da competência; já o **consequente** estabelece o procedimento a ser observado para a criação de um determinado instrumento introdutor de normas”. Ibid., p. 24.

resposta é certamente não. Isso porque “Autoridade competente pressupõe a qualificação para produzir o instrumento introdutor conforme certos limites materiais”.²⁰¹ O exemplo demonstra que o órgão deve observar não só as normas de competência e de procedimento, mas também as normas que regulam a matéria possível de ser ventilada na sua decisão.

Albert Calsamiglia explica que as normas de produção jurídica podem ser catalogadas de acordo com os seguintes critérios: “normas que conferem poderes, normas que regulam procedimentos, normas que regulam as matérias e normas que regulam os conteúdos concretos das normas a produzir”.²⁰² Já foram vistas as normas que regulam os poderes (competência) e os procedimentos. Os dois últimos critérios mencionados pelo autor serão tratados numa única categoria de normas, denominada normas que delimitam a matéria.

Nesse desiderato, a Carta Política de 1988, em seu artigo 70, *caput*, fixou cinco critérios (ou modalidades) informadores da fiscalização das finanças estatais – contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial –, os quais deverão ser observados pelos órgãos dos controles interno e externo da Administração Pública. Esses critérios constituem o primeiro bloco de circunscrição material da decisão do Tribunal de Contas.

Antes de precisar cada uma daquelas fiscalizações, uma primeira observação se impõe, relativa à delimitação semântica dos termos “fiscalização” e “controle”, ambos empregados pelo texto constitucional (arts. 70 e 71). Conquanto seja possível entendê-los como sinônimos, a distinção entre tais signos auxilia na compreensão do controle externo da atividade financeira do Estado.

Geraldo Ataliba explica que “fiscalizar consiste em contrastar – para averiguar de sua adequação – uma atividade com as normas que a disciplinam”.²⁰³ Portanto, o sentido de fiscalização diz respeito à verificação de determinada atividade com as normas jurídicas que as rege, com o fito de identificar possíveis irregularidades. Nessa perspectiva, bem anota Marcus Abraham:

A fiscalização, por sua vez, refere-se à certificação feita pelos órgãos competentes (Tribunal de Contas, Controladorias etc.) de que na execução do orçamento estejam sendo atendidos os princípios e as regras pertinentes, buscando-se identificar possíveis irregularidades.²⁰⁴

²⁰¹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 25.

²⁰² “Las normas sobre la producción de normas se pueden clasificar según los siguientes criterios: normas que confieren poderes, normas que regulan procedimientos, normas que regulan las materias y normas que regulan los contenidos concretos de las normas a producir”. CALSAMIGLIA, Albert. *Geografía de las normas de competencia*. **Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho**, n. 15-16, v. II, Alicante: Universidad de Alicante, p. 747-767, 1994, p. 758.

²⁰³ ATALIBA, Geraldo. Extensão do conceito de bem público para efeito de controle financeiro interno e externo. **Revista de Informação Legislativa**, ano 22, n. 86, Brasília: Senado Federal, p. 283-300, abr./jun. 1985, p. 283.

²⁰⁴ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 258.

De outro modo, o “controle orçamentário envolve a correção de eventuais irregularidades encontradas na sua execução”.²⁰⁵ O controle pressupõe a fiscalização porque somente é possível sanar ou prevenir determinadas irregularidades se antes tiverem sido praticados os atos de averiguação da atividade controlada. Fiscalizar é trabalho que não carrega em si os mecanismos de retificação de falhas ocasionais. É possível que uma pessoa ou órgão fiscalize, mas não tenha instrumentos para corrigir as impropriedades. Ao contrário, a marca característica do ato de controlar é precisamente a aptidão corretiva.

Uma vez demarcada essa diferenciação, fica mais claro o caminho para a compreensão dos adjetivos constitucionais (contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial) associados ao substantivo “fiscalização”. Em termos simples, fiscalizar é averiguar os atos e atividades das finanças públicas de acordo com os parâmetros normativos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial.

3.4.2. Modalidades de fiscalização

3.4.2.1. Fiscalização contábil

A fiscalização contábil é a atividade de verificação do atendimento dos preceitos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público²⁰⁶, entendida aqui como o “ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.²⁰⁷

Qualquer especialidade contábil tem sua atenção voltada para o patrimônio de determinada pessoa ou ente.²⁰⁸ Com a Contabilidade Pública não seria diferente, pois se ocupa do patrimônio público.²⁰⁹ Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública, o patrimônio público tem a seguinte definição:

(...) o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou

²⁰⁵ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 258.

²⁰⁶ SANTOS, Jair Lima. **Tribunal de Contas da União & Controles estatal e social da Administração Pública**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 43.

²⁰⁷ Resolução CFC n.º 1.128 – NBTC 16.1, com redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13.

²⁰⁸ PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 11.

²⁰⁹ FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Gestão Pública, 2013, p. 53.

futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.²¹⁰

A conceituação ora exposta denota, em síntese, que, para fins contábeis, o patrimônio público envolve o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados às entidades do setor público.²¹¹ Nota-se uma aproximação da Contabilidade Pública com a gestão dos bens públicos, mas como será detalhado adiante, a fiscalização contábil não se confunde com a patrimonial, porquanto esta se limita aos bens tangíveis, ao tempo que aquela engloba também os bens intangíveis, além dos direitos e obrigações do Poder Público.

A linguagem técnica da Contabilidade Pública expressa-se por meio de instrumentos próprios de análise do patrimônio público, os quais distinguem a fiscalização contábil das outras vertentes de fiscalização. Nesse aspecto, convém destacar que, no Brasil, a Contabilidade Pública experimentou nos últimos anos profundas modificações técnicas, com vistas à sua harmonização com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

No ano de 2007 foi editado o primeiro instrumento normativo destinado a essa renovação da Contabilidade Pública, consistente na Resolução CFC nº 1.111/2007, atualizada pela Resolução CFC nº 1.367/2011.²¹² Em seguida, entre outros documentos normativos, sobrevieram a Portaria nº 184/2008, do Ministério da Fazenda, e o Decreto nº 6.976/2009 (que regulamenta o Sistema de Contabilidade Federal); estes inspiraram a elaboração do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional – MCASP/STN, que já se encontra na sua 5ª edição (2013), cujo campo de aplicação abrange a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.²¹³

Esse manual, em harmonia com a legislação pertinente, condensa as novas técnicas e instrumentos contábeis aplicáveis ao setor público, estando dividido em cinco partes: (a) Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO); (b) Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCO); (c) Procedimentos Contábeis Específicos (PCE); (d) Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP); e (e) Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

Os Procedimentos Contábeis Orçamentários constituem-se dos atos voltados aos registros das receitas (deduções da receita orçamentária, imposto de renda retido na fonte, transferências de recursos intergovernamentais, etc.) e despesas orçamentárias (restos a pagar,

²¹⁰ Resolução CFC nº 1.128 – NBTC 16.1, com redação dada pela Resolução CFC nº 1.437/13.

²¹¹ PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 11.

²¹² FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Gestão Pública, 2013, p. 56.

²¹³ BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 86.

despesas de exercícios anteriores, suprimento de fundos), bem como dos mecanismos contábeis de registro da destinação de recursos públicos.²¹⁴

Por Procedimentos Contábeis Patrimoniais entendem-se os atos relativos à apresentação do patrimônio público, com os seguintes elementos: ativos; passivos; patrimônio líquido; variações patrimoniais quantitativas (aumentativas e diminutivas) e qualitativas; mensuração do patrimônio; reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão; e provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.²¹⁵

Por seu turno, os Procedimentos Contábeis Específicos envolvem os registros contábeis dos fundos (ex.: Fundeb), parcerias público-privadas, operações de crédito, regime próprio de previdência social, dívida ativa, precatórios e consórcios públicos.²¹⁶

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público compõe-se do subsistema patrimonial (contas com informações de natureza patrimonial), do subsistema orçamentário (contas com informações de natureza orçamentária) e do subsistema de compensação ou controle (contas com informações de natureza típica de controle).²¹⁷

Finalmente, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público são compostas dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial; das demonstrações das variações patrimoniais, dos fluxos de caixa e das mutações no patrimônio líquido; das notas explicativas às demonstrações contábeis; e da consolidação das demonstrações contábeis.²¹⁸

O arcabouço normativo da fiscalização contábil, no âmbito federal, é formado a partir dos enunciados da Lei nº 4.320/64, da Lei Complementar nº 101/2000 (com destaque para a seção relativa à Escrituração e Consolidação das Contas), da Lei nº 10.180/2001 (disciplina, entre outros, o Sistema de Contabilidade Federal – SCF), do Decreto nº 6.976/2009 (regulamenta o SCF), dos atos normativos emanados do Ministério da Fazenda, da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.

Está-se diante de uma tarefa fiscalizadora que guarda íntima relação com as demais espécies de fiscalização (financeira, orçamentária, patrimonial e operacional), servindo como elemento de ligação entre elas. De acordo com Ricardo Lobo Torres, a fiscalização contábil

²¹⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte I. Brasília: STN, 2012.

²¹⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte II. Brasília: STN, 2012.

²¹⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte III. Brasília: STN, 2012.

²¹⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte IV. Brasília: STN, 2012.

²¹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte V. Brasília: STN, 2012.

“abrange as outras modalidades de fiscalização, pois a contabilidade pode ser financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial”.²¹⁹

Em que pese o elevado grau de complexidade técnica, duas finalidades básicas podem ser retiradas da fiscalização contábil: de um lado, almeja averiguar a confiabilidade dos registros contábeis; de outro, destina-se a servir de base para a realização daquelas outras espécies de fiscalização.²²⁰ Ou seja, “compreende desde a verificação do sistema de controle de custos até o mais mezinheiro procedimento de checar se os registros contábeis são fidedignos”.²²¹

3.4.2.2. Fiscalização financeira

A fiscalização financeira, para Hélio Saul Mileski, é aquela feita “sobre a arrecadação da receita e a realização da despesa, tendo em conta a legalidade e a regularidade de suas operações”.²²² Quer dizer, o objeto de verificação dessa categoria de fiscalização é composto pelos elementos integrantes da atividade financeira do Estado, em cotejo com as regras de Direito Financeiro.

A atividade financeira do Estado, imprescindível para a satisfação das necessidades públicas²²³, objetiva angariar, gerenciar e despender recursos financeiros de acordo com os fins e meios estabelecidos pelo ordenamento jurídico.²²⁴ À vista disso, Griziotti pontifica que “A motivação e o fim da atividade financeira consiste, pois, na satisfação das necessidades a que o Estado estima dever provê-las com os gastos públicos”.²²⁵ Ou seja, o Estado, além de fixar os objetivos e necessidades públicas, precisa granjear os recursos para provê-las, mediante a realização de uma atividade financeira voltada à gestão do patrimônio público.²²⁶

Malgrado ostente natureza complexa, conectando-se a elementos de origem sociológica, econômica e política,²²⁷ a atividade financeira, sob o viés jurídico, consiste em “obter, criar,

²¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. V: orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 331-332.

²²⁰ SCLIAR, Wremyr. Controle externo brasileiro. Poder Legislativo e Tribunal de Contas. **Revista de Informação Legislativa**, ano 46, n. 181, Brasília: Senado Federal, p. 249-275, jan./mar. 2009, p. 253.

²²¹ FURTADO, J. R. Caldas. **Elementos de direito financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 319.

²²² MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 284.

²²³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo**. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1962, p. 11.

²²⁴ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 27.

²²⁵ “La motivación y el fin de la actividad financiera consisten, pues, em la satisfacción de las necesidades a que el Estado estima deber proveer com los gastos públicos”. GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda**. Trad.: Enrique R. Mata. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 15.

²²⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**. Vol. 1. 9. ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, p. 4.

²²⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. 2. ed. México: UNAM, 1986, p. 3.

gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas pessoas de direito público”.²²⁸ Nessa seara, consoante afirma Francisco Eduardo Carrilho Chaves, “o controlador verifica os efetivos dispêndios e ingressos nos cofres públicos, pela verificação do perfeito cumprimento das etapas da despesa e da receita”.²²⁹ Por isso, tratar da fiscalização financeira implica discorrer sobre os estágios de concretização da receita e da despesa, excetuados os respectivos atos de previsão e fixação na lei do orçamento, situados no campo do planejamento e sujeitos à fiscalização orçamentária, como será visto adiante.

Compõem a execução da receita as etapas de lançamento, arrecadação e recolhimento.

Na definição da Lei nº 4.320/64, lançamento da receita “é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta” (art. 53). Menciona a expressão “crédito fiscal”, o que, a princípio, poderia ensejar a interpretação de que somente a receita tributária se sujeitaria ao lançamento. Segundo disposição daquela lei, o lançamento tem por objeto “os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato” (art. 52). Receitas de origem não tributária podem ser objeto de lançamento; disso se infere que o lançamento tributário, tipificado no Código Tributário Nacional, representa apenas uma parte do primeiro estágio da execução da receita, mas com este não se confunde.

Numa definição apta a incluir também as receitas não tributárias, pode-se dizer que o lançamento da receita “é o ato que o Poder Executivo utiliza, visando identificar e individualizar o contribuinte ou o devedor e os respectivos valores, espécies e vencimentos”.²³⁰ É bem verdade que a sua utilização é maior para fins de arrecadação de tributo, na forma estabelecida pelo CTN (art. 142 e seguintes). Contudo, conforme assevera João Angélico, também são objeto de lançamento as receitas oriundas de aluguéis, arrendamentos, foros relativos a bens públicos, por exemplo.²³¹

Ainda sobre essa primeira etapa da receita, cabe explicar, por último, que, embora o ato em si de lançamento não seja escriturado contabilmente²³², o valor global dos lançamentos realizados em determinado exercício deverá ser classificado em conta especial, denominada “receita lançada”.²³³

²²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 4.

²²⁹ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública: a fiscalização pelo Legislativo e pelo Tribunal de Contas**. 2. ed. Niterói: Impetus, p. 119.

²³⁰ KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 77.

²³¹ ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 49.

²³² KOHAMA, Heilio, op. cit., p. 78.

²³³ ANGÉLICO, João, op. cit., p. 49.

Questão mais branda é a da arrecadação, segundo estágio da receita, pois “corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente”.²³⁴ Etapa comum a todas as espécies de receitas, sejam elas de natureza tributária ou não, a arrecadação, na época atual, dá-se substancialmente por intermédio das instituições bancárias.²³⁵ O devedor se dirige à instituição credenciada, que não se confunde com o credor, para fazer a entrega da quantia correspondente ao valor do seu débito.

É no momento do recolhimento, terceiro e último estágio da receita, que ocorre efetivamente o repasse do produto arrecadado ao Tesouro Nacional, Estadual ou Municipal,²³⁶ isto é, dá-se a “transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira (...)”.²³⁷ Não suscita peleja doutrinária essa tarefa recolhedora, mas é apropriado assinalar a sua sujeição à regra da unidade de tesouraria, insculpida no art. 56 da Lei nº 4.320/64, que, ao vedar qualquer fragmentação para criação de caixas especiais, impõe o controle centralizado dos recursos arrecadados por cada ente federado.²³⁸ No âmbito federal, o Decreto nº 93.872/86 determina que o produto da arrecadação de todas as receitas da União deverá ser recolhido à conta única do Tesouro Nacional junto ao Banco do Brasil S. A. (art. 2º).

Noutro polo, deslocando o foco da fiscalização financeira para o dispêndio, a execução da despesa pública segmenta-se nas etapas de empenho, liquidação e pagamento.

Na literalidade do art. 58 da Lei nº 4.320/64, o empenho de despesa “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Tal definição merece ajustes, pois possibilita o entendimento de que a obrigação estatal para realizar determinado gasto nasce apenas com o empenho. Basile Christopoulos observa, porém, que “o empenho só cria obrigação de realizar o gasto quando este for veiculado por norma autorizativa”.²³⁹ Logo, se veiculada por norma cujo modal deôntico seja o obrigatório, a despesa será compulsória mesmo antes do seu empenho.

²³⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte I. Brasília: STN, 2012, p. 34.

²³⁵ JUND, Sergio. **AFO Administração financeira e orçamentária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 146.

²³⁶ FORTES, João. **Contabilidade pública**. 10. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2011, p. 150.

²³⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional, op. cit., p. 34.

²³⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Receitas públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007, p. 32.

²³⁹ CHRISTOPOULOS, Basile. **Despesa pública: estrutura, função e controle judicial**. Maceió: Edufal, 2011, p. 104.

Firmada essa observação, pode-se acrescentar que o empenho significa “uma reserva a ser feita no orçamento, relativa à quantia necessária que deverá ser paga”.²⁴⁰ O ato de empenhar é formalizado num documento chamado “nota de empenho”. Nessa nota deverá constar o nome do credor, a representação e a importância da despesa, além de sua dedução do saldo da dotação orçamentária, a teor do art. 61 da Lei nº 4.320/64. Ressalvados os casos especiais previstos em legislação específica, é vedada a realização de despesa sem o prévio empenho (art. 60, *caput* e § 1º, da Lei nº 4.320/64).

A liquidação, condição prévia ao pagamento²⁴¹, consiste na “verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (art. 63 da Lei nº 4.320/64). Nessa fase, cabe averiguar se o credor cumpriu todas as obrigações assumidas perante o Poder Público. A Administração procede ao cálculo da “quantia exata a pagar e identifica o credor, fazendo o confronto do contrato com a nota de empenho e os comprovantes da entrega do material ou prestação efetiva do serviço”.²⁴² Uma vez liquidada de forma regular, a despesa estará apta a ser paga.

O pagamento “é a efetiva saída de numerários da conta única do tesouro nacional em favor do credor”.²⁴³ Dito de outro modo, o pagamento é o estágio final da execução da despesa pública, que se perfaz pela entrega de dinheiro público ao credor, no valor líquido do débito.²⁴⁴ Inicia-se com a ordem de pagamento, despacho assinado pelo ordenador de despesa e pelo agente responsável pelo setor financeiro, determinando que a despesa seja paga (art. 64 da Lei nº 4.320/64 c/c art. 43 do Decreto nº 93.872/86). Depois, processa-se via ordem bancária, que é a materialização da ordem de pagamento, traduzida em documento produzido no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – Siafi, que transfere o recurso financeiro para a conta do credor.²⁴⁵

Vistos os estágios que compõem a execução das receitas e despesas públicas, e seguindo a premissa fixada alhures, de que fiscalizar é verificar uma atividade de acordo com certos parâmetros normativos, a fiscalização financeira é a atividade de verificação das etapas de execução da receita pública (lançamento, arrecadação e recolhimento) e dos estágios de realização da despesa pública (empenho, liquidação e pagamento), em conformidade com os

²⁴⁰ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 168.

²⁴¹ CHRISTOPOULOS, Basile. **Despesa pública: estrutura, função e controle judicial**. Maceió: Edufal, 2011, p. 107.

²⁴² GUERRA, Evandro Martins. **Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 96.

²⁴³ CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 412.

²⁴⁴ MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 166.

²⁴⁵ CARVALHO, Deusvaldo, *op. cit.*, p. 412.

padrões normativos construídos a partir dos enunciados prescritivos constantes da Constituição Federal de 1988, Código de Contabilidade Pública de 1922, Lei nº 4.320/64, Código Tributário Nacional, Lei Complementar nº 101/00, Decreto nº 93.872/86 e manuais da Secretaria do Tesouro Nacional.

3.4.2.3. Fiscalização orçamentária

Com relação ao critério orçamentário, a fiscalização exercida pelos tribunais de contas destina-se a apurar a regularidade da arrecadação e aplicação de recursos públicos, bem como o cumprimento de programas governamentais, tendo como parâmetro as determinações do orçamento público.²⁴⁶

O orçamento submete-se a variados aspectos de investigação científica (político, econômico, contábil, etc.).²⁴⁷ Sob o viés jurídico, o orçamento “(...) é a lei que contém a previsão de receitas e despesas, e programa a vida econômica e financeira do Estado, por um certo período”.²⁴⁸ Nessa condição de lei, o orçamento é instrumento de efetivação de direitos, tendo como destinatário a Administração Pública, a quem incumbe estabelecer os valores orçamentários de modo realístico e adequado às regras constitucionais.²⁴⁹

O Estado, sem orçamento, fica impossibilitado de atender às necessidades públicas. Sem dinheiro, estariam inviabilizados os direitos dos cidadãos, mediante a prestação de serviços públicos e a realização de programas sociais.²⁵⁰ Acertadamente, José Matias-Pereira explica que “(...) o orçamento, depois da própria Constituição, apresenta-se como o ato mais importante na vida de uma nação”.²⁵¹ Com efeito, por meio de programas de governos específicos, contidos no orçamento, o Estado protege inúmeros direitos, entre os quais a saúde, educação, segurança pública e moradia. Nesse sentido, assinala Harrison Leite:

A proteção à saúde, à educação, à moradia, dentre outros direitos fundamentais, precisa, necessariamente, não apenas de lei delimitando em que patamar tais direitos encontram proteção, mas, também, de previsões orçamentárias a demarcarem quais programas específicos serão executados em ordem a protegê-los.²⁵²

²⁴⁶ BARBOSA, Raíssa Maria Rezende de Deus. **Os tribunais de contas e a moralidade administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 108.

²⁴⁷ SERRAS ROJAS, Andres. **Derecho administrativo**. Segundo Tomo. 8. ed. México: Porrúa, 1977, p. 21.

²⁴⁸ IVO, Gabriel. Lei Orçamentária Anual: não-remessa para sanção, no prazo constitucional, do projeto de lei. In LÔBO, Marcelo Jatobá; MOREIRA FILHO, Aristóteles (Coord.). **Questões controvertidas em matéria tributária**: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 274.

²⁴⁹ LEITE, Harrison Ferreira. **Autoridade da lei orçamentária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 19.

²⁵⁰ IVO, Gabriel, p. 273.

²⁵¹ MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 302.

²⁵² LEITE, Harrison Ferreira. **Autoridade da lei orçamentária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 21.

Por expressa disposição constitucional (art. 165), o direito positivo pátrio adotou três instrumentos normativos como componentes do orçamento público: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA.

O Plano Plurianual, que possui vigência de quatro anos, tem a missão de estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública no que concerne a todas as despesas futuras de capital e a outras despesas delas decorrentes, bem como em relação aos programas governamentais de duração continuada, segundo preceitua o art. 165, § 1º, da CF.

Após o transcurso do devido processo legislativo orçamentário, os programas de governo encontram conformação jurídica no Plano Plurianual. Nele estão contidos os objetivos, as metas a ser atingidas, além da designação dos órgãos responsáveis pela execução dos programas, indicação de valores e respectivas fontes de recursos financeiros. Veja-se, a propósito, a lição de Valmor Slomski:

(...) o Plano Plurianual (PPA) é o programa de governo, aquele, dito no calor da campanha eleitoral, agora expresso em programa, com objetivos, com a definição do órgão responsável por sua execução e eventuais parcerias, com valores propostos para o quadriênio, indicando-se a fonte de recursos e as categorias econômicas da despesa que fará frente ao atendimento daquele programa, com metas a serem alcançadas e indicadores para aferição do atingimento da meta.²⁵³

Quanto ao seu conteúdo, o PPA compõe-se geralmente de uma base estratégica e de programas. A base estratégica engloba os seguintes aspectos:

(...) análise da situação econômica e social; diretrizes, objetivos e prioridades de governo propostas pelo Chefe do Poder Executivo e aprovadas pelo Poder Legislativo; previsão dos recursos orçamentários e sua distribuição entre os setores e/ou entre os programas; e diretrizes, objetivos e prioridades dos órgãos setoriais compatíveis com a orientação estratégica de governo.²⁵⁴

Já os programas são formados pela “definição dos problemas a serem solucionados e os objetivos a serem alcançados na superação desses problemas; e conjunto de ações que deverão ser empreendidas para alcançar os objetivos estabelecidos”.²⁵⁵

O percurso de delimitação orçamentária do PPA pode ser assim traduzido: Programa → Objetivos → Metas → Iniciativas. Isto é, com base em indicadores específicos e no valor total destinado, o PPA tem como ponto de partida a definição de programas. Para cada um dos

²⁵³ SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 44.

²⁵⁴ ALBUQUERQUE, Claudiano; FEIJÓ, Paulo Henrique; MEDEIROS, Márcio. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 2. ed. Brasília: Gestão Pública, 2008, p. 51.

²⁵⁵ *Ibid.*, p. 51.

programas são fixados objetivos, e para cada objetivo são delimitadas as metas; para estas são prefixadas as iniciativas.

Tome-se como exemplo o direito à educação básica. De pronto, a Constituição determina a vinculação do percentual de 18% (dezoito por cento) de receitas da União para despesas anuais com a manutenção e desenvolvimento da educação básica (art. 212). Por consequência, essa regra deverá ser observada desde a formalização do PPA, com reflexo na LDO, até a edição da LOA.

Assim, para fins ilustrativos, no PPA 2012-2015 a União estabeleceu o programa de governo intitulado “Programa: 2030 – Educação Básica”, composto de diversos indicadores do nível educacional do país (ex.: para o ano de 2009, a taxa de frequência à escola/creche – população de 0 a 3 anos foi 18,40 %). Foi destinado o valor global de R\$ 125.609.103,00 a ser gasto com esse programa, dividido proporcionalmente pelos quatro anos de vigência do PPA.

Dos quatro objetivos delimitados, destaca-se o de nº 596: “elevar o atendimento escolar, por meio da promoção do acesso e da permanência, e a conclusão na educação básica, nas suas etapas e modalidades ensino, em colaboração com os entes federados, também por meio da ampliação e qualificação da rede física”. E como uma das metas foi inserida a de “apoiar a construção de 7 mil creches e pré-escolas”.

Por fim, quanto às iniciativas para a obtenção das metas estabelecidas, o PPA prefixou a iniciativa 02BP:

02BP – Apoio técnico, pedagógico e financeiro à rede física escolar pública para construções, reformas, ampliações e aquisições de equipamentos e mobiliário, inclusive para a formação dos profissionais da educação, garantindo acessibilidade e sustentabilidade socioambiental e atendendo às demandas e especificidades das etapas e modalidades da educação básica, considerando, inclusive, as populações do campo, quilombolas, indígenas, pessoas com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação, a educação de jovens e adultos e a ampliação gradativa da educação em tempo integral.

Dessarte, o Plano Plurianual “passa a se constituir na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual”, de acordo com James Giacomini.²⁵⁶

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, segunda peça normativa do orçamento, possui o prazo de vigência de um ano; segundo o disposto no art. 165, § 2º, da Constituição Federal, cabe a ela precisar as metas e prioridades da Administração Pública para o exercício financeiro subsequente à sua edição, bem como orientar a elaboração da LOA, dispor sobre as

²⁵⁶ GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 219.

possíveis alterações na legislação tributária e a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

No escólio de Luiz Gustavo Bambini de Assis, a LDO “deve traçar regras e diretrizes para a efetivação do PPA e, ainda, deve se preocupar com diretrizes e regras para a execução do orçamento anual”.²⁵⁷ Essa lei se situa numa posição intermediária entre o planejamento traçado pelo PPA e as ações que deverão estar presentes na LOA, precisando aquele e orientando a elaboração desta.

Noutros dispositivos constitucionais (artigos 51, IV; 52, XIII; 99, § 1º; 127, § 3º, 169, § 1º, II) são veiculados enunciados que orientam a edição da LDO, envolvendo, por exemplo, a delimitação de parâmetros para a fixação das remunerações no âmbito do Legislativo, os limites para a confecção das propostas orçamentárias do Judiciário e do Ministério Público, além da autorização para o aumento de gastos com pessoal vinculado ao Executivo.²⁵⁸ No plano infraconstitucional, a Lei Complementar nº 101/00 promoveu significativas alterações no conteúdo da LDO, entre as quais a exigência de equilíbrio entre receitas e despesas, limitação de empenho, controle de custos e avaliação de resultados dos programas de governo, bem como a fixação de condições para a transferência de recursos a entidades públicas e privadas (art. 4º, I, alíneas “a”, “b”, “e” e “f”).

Dentre as modificações levadas a efeito pela Lei de Responsabilidade Fiscal, há de se destacar ainda a imposição dos Anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais, que deverão acompanhar o projeto de LDO. Tal exigência, segundo Regis Fernandes de Oliveira, justifica-se porque com os anexos as metas ficam estabelecidas de modo definitivo, já que ambos duram por três exercícios.²⁵⁹ O primeiro anexo deve estipular as “metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes”, na forma do § 1º do art. 4º da LRF. Por seu turno, no Anexo de Riscos Fiscais “serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a ser tomadas, caso se concretizem” (art. 4º, § 3º).

Com relação ao terceiro e último instrumento normativo do orçamento público, a Lei Orçamentária Anual, por determinação da Constituição Federal (art. 165, § 5º) o seu conteúdo

²⁵⁷ ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **Processo legislativo e orçamento público**: função de controle do Parlamento. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 208.

²⁵⁸ GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 223.

²⁵⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 332.

deverá compreender três orçamentos: o fiscal, o de investimento das empresas estatais e o da seguridade social.

O orçamento fiscal é formado por todas as receitas e despesas do ente federado, abrangendo os fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta de todos os poderes²⁶⁰, além do Ministério Público e do Tribunal de Contas.²⁶¹ Por orçamento de investimento entende-se a “previsão de receitas e fixação de despesas das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto”.²⁶² Ao fim, o orçamento da seguridade social cuida das receitas e despesas associadas à proteção dos direitos à saúde, à previdência e à assistência social.²⁶³

Acerca deste último orçamento, convém mencionar que se trata de um orçamento formado por áreas funcionais, envolvendo todos os órgãos que executam despesas de seguridade social (pagamento de inativos, assistência à saúde de servidores, etc.), e não simplesmente composto por entidades e órgãos da seguridade social (ex.: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS).²⁶⁴

A LOA tem vigência de um ano (art. 35, § 2º, III, do ADCT). Ela, a despeito de ser parte de um todo expresso numa tríade legislativa, representa o orçamento propriamente dito, pois viabiliza a concretização do planejamento estipulado no PPA e na LDO. Harrison Leite bem esclarece esse papel da LOA:

A LOA é a lei que integra o programa e a sua execução. Numa cadeia integrativa, pode-se afirmar que o programa concretiza o plano governamental (política), e a LOA (orçamento) concretiza o programa, o que lhes confere integralidade e unidade desde a origem.²⁶⁵

Afora esse caráter relacional entre as leis orçamentárias, a LOA deve observância aos denominados princípios orçamentários, especialmente os da universalidade e unidade. A unidade exige que “todo o orçamento seja elaborado em peça única”, ao passo que a universalidade determina que “todas as receitas e todas as despesas devem estar dispostas nessa peça única”.²⁶⁶

²⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 175.

²⁶¹ GUERRA, Evandro Martins. **Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 56.

²⁶² *Ibid.*, p. 56.

²⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 176.

²⁶⁴ GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 227.

²⁶⁵ LEITE, Harrison Ferreira. **Autoridade da lei orçamentária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 27.

²⁶⁶ CHRISTOPOULOS, Basile. **Despesa pública: estrutura, função e controle judicial**. Maceió: Edufal, 2011, p. 48.

Tecidas essas considerações sobre os instrumentos normativos que integram o sistema orçamentário brasileiro, pode-se enunciar que a fiscalização orçamentária é a atividade de verificação que incide sobre os atos, atividades e rotinas relacionados ao ciclo de elaboração e execução das leis orçamentárias. Nessa linha de compreensão, Helio Saul Mileski afirma:

A fiscalização orçamentária visa proceder a um acompanhamento de verificação da execução orçamentária, com exame sobre a execução dos programas, projetos e atividades determinados pela lei orçamentária, procedendo a uma verificação sobre a fiel observância das normas, procedimentos e dispositivos legais que envolvem todo o ciclo orçamentário, desde a elaboração do Plano de Governo, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Orçamento anual, incluindo os métodos de controle dos créditos orçamentários ou adicionais até o registro dos fatos pela contabilidade.²⁶⁷

Dentre os incontáveis aspectos que caracterizam a dimensão orçamentária, J. R. Caldas Furtado destaca os seguintes pontos a serem investigados: (a) a análise do sistema orçamentário, para verificar se ele funciona como instrumento de planejamento; (b) a mensuração do nível de concretização das previsões de receita; e (c) o exame da relação entre as despesas fixadas e incorridas no período.²⁶⁸ Trata-se, enfim, de verificar, além da fiel execução das autorizações de despesas contidas no orçamento, “o cumprimento dos programas de trabalho previstos e sua adequação ao Plano Plurianual e à Lei de Diretrizes Orçamentárias”.²⁶⁹

Assim, na busca pelo sentido da fiscalização orçamentária, verifica-se que ela repercute em dois grandes momentos. Primeiro, tendo por parâmetros os textos normativos da Constituição da República, da Lei nº 4.320/64 e da Lei Complementar nº 101/00, essa fiscalização analisa o conteúdo inserido pelo Executivo e aprovado pelo Legislativo nas leis orçamentárias. Depois, num segundo momento, a fiscalização orçamentária recai sobre atos e atividades de execução do orçamento em comparação com os planos, programas, objetivos, metas, iniciativas e ações constantes do PPA, da LDO e da LOA.

3.4.2.4. Fiscalização patrimonial

Em linhas gerais, a fiscalização patrimonial, que, ao lado da fiscalização financeira, é uma das mais antigas modalidades de fiscalização²⁷⁰, “tem por foco os bens, móveis e imóveis,

²⁶⁷ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 284-285.

²⁶⁸ FURTADO, J. R. Caldas. **Elementos de direito financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 321.

²⁶⁹ SANTOS, Jair Lima. **Tribunal de Contas da União & Controles estatal e social da Administração Pública**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 43.

²⁷⁰ SCLIAR, Wremyr. Controle externo brasileiro. Poder Legislativo e Tribunal de Contas. **Revista de Informação Legislativa**, ano 46, n. 181, Brasília: Senado Federal, p. 249-275, jan./mar. 2009, p. 253.

da Administração ou pelos quais ela esteja responsável”.²⁷¹ Para uma melhor compreensão dessa definição, são necessárias algumas considerações à luz de proposições do direito positivo e da Ciência do Direito.

O direito em geral (ciência e objeto) utiliza inúmeros critérios para definir e classificar os bens públicos. No plano do direito positivo, há destaque para o Código Civil, que se vale do critério subjetivista como forma de disciplinamento jurídico dos bens públicos. Segundo esse critério, o bem público é definido a partir das relações de domínio estabelecidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno (art. 98).²⁷² Todos os outros bens, independentemente de a quem pertençam, seriam particulares, isto é, não públicos. Quer isso significar que haveria bens públicos e bens particulares pertencentes às entidades da Administração Pública, a depender da natureza jurídica, se pública ou privada.²⁷³

À primeira vista, pelo critério civilista, a fiscalização patrimonial a cargo do Tribunal de Contas só abarcaria os bens sob domínio das pessoas jurídicas de direito público interno, estando fora de seu alcance, portanto, os bens particulares pertencentes às pessoas jurídicas de direito privado integrantes da Administração Indireta (ex.: bens de empresas públicas e sociedade de economia mista). É essa a concepção de José dos Santos Carvalho Filho:

Os valores e bens oriundos da gestão da empresa pública ou da sociedade de economia mista devem caracterizar-se, em princípio, como privados, já que, como temos visto, são elas pessoas jurídicas de direito privado (art. 98, Código Civil). Somente os bens e valores oriundos diretamente da pessoa controladora, normalmente a entidade federativa, e ainda não administrados pelo ente paraestatal, é que se qualificam (*si et in quantum*) como públicos. Dessa maneira, o controle do Tribunal de Contas executado com base no art. 71, II, da CF (que se refere a “dinheiros, bens e valores públicos”), somente tem incidência nestes últimos, ficando os primeiros fora do âmbito de controle.²⁷⁴

O autor menciona dois julgados do Supremo Tribunal Federal (MS 23.627-DF e MS 23.875-DF), ambos de relatoria do Ministro Ilmar Galvão; são eles no sentido da impossibilidade da instauração de tomadas de contas especial com vistas à apuração de danos aos cofres do Banco do Brasil, sob o fundamento de que os bens e direitos das sociedades de

²⁷¹ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública**: a fiscalização pelo Legislativo e pelo Tribunal de Contas. 2. ed. Niterói: Impetus, p. 119.

²⁷² MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Bens públicos**: função e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 104.

²⁷³ COUTINHO, José Roberto de Andrade. **Gestão patrimonial na administração pública**: noções gerais sobre bens das entidades que integram a administração pública e a sua utilização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 25.

²⁷⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 1126.

economia mista seriam bens privados, insuscetíveis de controle pelos tribunais de contas.²⁷⁵ Discorda-se, contudo, desse entendimento, ao menos no que se refere ao alcance do controle externo.

A Carta Política de 1988, em seu art. 70, parágrafo único, elenca um amplo rol de sujeitos passivos do controle externo do Tribunal de Contas. Desse modo, prestar contas é dever que incumbe a “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”. Em complemento, o enunciado do art. 71, II, estabelece a competência do Tribunal para julgar as contas dos responsáveis “por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal”, além das “contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário”.

O texto de estatuta constitucional, ainda que somente para fins de controle externo, qualificou de “públicos” os dinheiros, bens e valores “da” administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público. A preposição “da” ostenta uma relação de posse, no sentido de pertencimento. Ou seja, os dinheiros, bens e valores públicos são também aqueles pertencentes às sociedades de economia mista, os quais não se confundem com os bens e valores do (= pertencentes ao) ente federado. Os bens das pessoas jurídicas de direito privado integrantes da Administração Indireta são objeto de fiscalização patrimonial.

Estão sujeitos ao controle externo do Tribunal de Contas todos os órgãos ou entidades da Administração Pública Direta e Indireta. Aliás, até mesmo as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe são objeto de fiscalização. Com essas palavras, compartilha-se o escólio de Helio Saul Mileski:

(...) o sistema de fiscalização contábil, financeiro e orçamentário alcança todos os órgãos da Administração Pública, sejam da Administração direta ou indireta, envolvendo todas as unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, autarquias, sociedades de economia mista, empresas públicas, fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, incluindo as empresas supranacionais, submetendo-se à obrigatoriedade de prestação de contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos.²⁷⁶

²⁷⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 1125.

²⁷⁶ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 289.

Em julgamento posterior àqueles referenciados acima, o mesmo autor – José dos Santos Carvalho Filho –, embora discordando, fez registro de decisão do Supremo Tribunal Federal que, sob a relatoria, novamente, do Ministro Ilmar Galvão, considerou constitucional a tomada de contas especial deflagrada pelo TCU para controlar atos potencialmente causadores de prejuízos aos cofres de sociedade economia mista (MS 25.092-DF, em 10.11.2005).²⁷⁷

O objeto de verificação da fiscalização patrimonial recai sobre a gestão patrimonial da administração pública, nesta considerados todos os bens públicos e os bens particulares, móveis e imóveis, pertencentes ou administrados por órgãos, pessoas ou entidades integrantes da Administração direta e/ou indireta do Executivo, Judiciário, Legislativo, Ministério Público e Tribunal de Contas, no âmbito das esferas de governo federal, estadual, distrital e municipal.

Por gestão patrimonial entenda-se o emprego de técnicas de manejo, guarda, conservação, recuperação, vigilância, utilização, aplicação, produção de bens do Estado, entre outras.²⁷⁸ A ação de fiscalização do patrimônio público é assaz abrangente. Engloba variados aspectos de verificação, tais como aquisição, guarda, conservação, aplicação, disponibilidade, alienação, bem como questões relacionadas à identificação, classificação, quantificação e avaliação dos bens públicos.²⁷⁹

Outro aspecto relevante é o enfoque da fiscalização patrimonial do Tribunal de Contas sobre os bens de uso comum do povo, entre os quais, o meio ambiente.²⁸⁰ Pela via das contas públicas são realizadas auditorias de gestão ambiental. As auditorias ambientais (ou ecoauditorias) propiciam o controle das políticas de preservação do meio ambiente, seja do ponto de vista estrito da defesa do patrimônio, seja sob o viés da avaliação de resultados.²⁸¹ Essa ideia implica a inserção do critério ambiental nos procedimentos licitatórios (licitações sustentáveis), cabendo à Administração Pública observar e avaliar os efeitos das suas aquisições e contratações no meio ambiente.²⁸²

O referencial jurídico-positivo da fiscalização patrimonial é bastante extenso. Didaticamente, é possível agrupar primeiro os instrumentos introdutórios de normas nacionais,

²⁷⁷ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 1126.

²⁷⁸ PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional**. Tese (Doutorado em direito público). Faculdade de Direito. Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997, p. 118

²⁷⁹ BARBOSA, Raíssa Maria Rezende de Deus. **Os tribunais de contas e a moralidade administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 112.

²⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. V: orçamento na Constituição. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 332-333.

²⁸¹ MENDONÇA, Edalgina Braulia de Carvalho Furtado de. **Tribunal de contas e patrimônio ambiental: um novo paradigma de controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 66.

²⁸² GOMES, Fernando Cleber de Araújo. **O tribunal de contas e a defesa do patrimônio ambiental**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 134.

aplicáveis a todos os entes federativos. São eles: a Constituição Federal (com destaque para os artigos 20 e 26, onde são arrolados os bens pertencentes à União e aos Estados, respectivamente, e o art. 225 e seguintes, atinentes ao meio ambiente); a Lei nº 4.320/64 (especialmente no que concerne à contabilidade patrimonial e à avaliação dos elementos patrimoniais); o Decreto-Lei nº 200/67, a Lei nº 8.666/93 (com enfoque nas aquisições, locações e alienações de bens), a Lei nº 8.987/95 (ao disciplinar a concessão e permissão de serviços públicos, essa lei traz dispositivos atinentes ao regime de bens públicos) e a Lei Complementar nº 101/00 (especialmente na parte destinada à gestão patrimonial, dos arts. 43 a 46).²⁸³

Com relação ao âmbito federal, também há variados documentos normativos da gestão patrimonial da União. Na disciplina dos bens imóveis, em maior número, há o Decreto-Lei nº 9.760/45 (dispõe sobre bens imóveis da União); a Lei nº 6.383/76 (regula o processo discriminatório de terras devolutas da União); o Decreto-Lei nº 1.561/77 (cuida das ocupações de terrenos da União); o Decreto-Lei nº 1.876/81 (especifica casos de dispensa do pagamento de foros e laudêmos os titulares do domínio útil dos bens imóveis da União); a Lei nº 9.636/98 (dispõe sobre a regularização, administração, aforamento e alienação de bens imóveis de domínio da União) e a Lei nº 9.702/98 (discorre sobre critérios especiais para alienação de imóveis de propriedade do INSS). Acerca dos bens móveis (materiais de consumo e permanente), o principal instrumento normativo é o Decreto nº 99.658/90 (regulamenta, no âmbito da Administração Pública Federal, o reaproveitamento, a movimentação, a alienação e outras formas de desfazimento de material).²⁸⁴

3.4.2.5. Fiscalização operacional

Para Frederico Pardini, a fiscalização operacional consiste em “verificar a correta escolha do caminho seguido genericamente e topicamente pelos administradores e gestores das atividades da Administração Pública”.²⁸⁵ Essa definição carece de maior detalhamento porque não especifica quais os parâmetros (normativos ou não) para aferir a “escolha correta” do gestor público.

²⁸³ COUTINHO, José Roberto de Andrade. **Gestão patrimonial na administração pública: noções gerais sobre bens das entidades que integram a administração pública e a sua utilização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 30.

²⁸⁴ Ibid., p. 30-31.

²⁸⁵ PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional**. Tese (Doutorado em direito público). Faculdade de Direito. Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997, p. 117.

Na seara da fiscalização e controle das finanças públicas, o termo “operacional” tem o mesmo sentido de “desempenho”.²⁸⁶ Segundo o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União, a auditoria operacional, mecanismo de realização da modalidade de fiscalização em evidência, “é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública”.²⁸⁷

O Manual consagra como critérios da avaliação de desempenho a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Na linguagem jurídica, tais termos são contraditórios, notadamente “eficácia” e “efetividade”, porém nas qualificações da norma jurídica. Aqui, no contexto do controle externo, esses vocábulos denotam sentidos específicos, mais aproximados da Ciência da Administração.

A economicidade será mais bem estudada no tópico seguinte, concernente às dimensões do controle; ela significa a “minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade”.²⁸⁸ Seu cerne de investigação é a relação entre o menor custo e a garantia dos padrões de qualidade. Por eficiência considera-se a relação entre custo e o benefício obtido num dado período de tempo. É a dimensão vocacionada a perscrutar o trabalho de transformação de insumos em produtos. Tem relação com a economicidade porque também reclama a manutenção do padrão de qualidade.²⁸⁹ A fiscalização da eficiência tem ainda como propósito avaliar o tempo necessário para a execução das tarefas da Administração Pública.²⁹⁰ Eficácia é a dimensão da fiscalização operacional que verifica o cumprimento de metas da Administração Pública; permite a avaliação da “capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações”.²⁹¹ Tem pouco ou nenhum relacionamento com a questão dos custos, resumindo-se ao cumprimento de metas. A efetividade, por sua vez, “diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos a médio e longo prazo”.²⁹² Trata de verificar se os programas governamentais

²⁸⁶ SOUZA, Luciano Brandão Alves. Apreciações sobre o controle externo. **Revista de Informação Legislativa**, ano 43, n. 171, Brasília: Senado Federal, p. 259-264, jul./set. 2006, p. 260.

²⁸⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010, p. 11.

²⁸⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Glossário de termos do controle externo**. Brasília: TCU, Secretaria-geral de Controle Externo (Segecex), p. 2012, p. 9.

²⁸⁹ *Ibid.*, p. 9.

²⁹⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010, p. 12.

²⁹¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União, op. cit., p. 2012, p. 9.

²⁹² *Ibid.*, p. 9.

realmente produziram os efeitos planejados na população-alvo, isto é, a correlação entre impactos sociais esperados e impactos observados.²⁹³

A dimensão operacional da fiscalização destina-se à avaliação do desempenho da gestão pública, considerando a sua economicidade (menor custo e garantia dos padrões de qualidade), eficácia (cumprimento de metas), eficiência (relação entre custo e benefício num dado período) e efetividade (relação entre os resultados alcançados e os objetivos propostos). É considerada “uma moderna ferramenta de controle da eficácia, eficiência e efetividade das políticas públicas levadas a efeito pelos órgãos ou entidades públicas”.²⁹⁴ A avaliação pela Corte de Contas quanto à eficiência, à eficácia e à economicidade dos atos praticados pelos administradores de recursos públicos tem como resultado a formulação de recomendações²⁹⁵, ou seja, revela a “atuação propedêutica dos Tribunais, recomendando que as atividades administrativas observem esta ou aquela orientação”.²⁹⁶

Assim, a despeito de a Constituição da República ter conferido ao Tribunal de Contas a possibilidade de apreciação das escolhas do gestor público, para aferir o seu desempenho²⁹⁷, essa fiscalização não tem aptidão para ensejar, por si só, a punição de eventuais sujeitos passivos da função de controle. O certo é que as auditorias operacionais realizadas pelo TCU restringem-se à aferição do grau de desempenho de certa entidade pública.²⁹⁸

3.4.3. Dimensões do controle externo

Sem pretensão de esgotar a heterogeneidade semântica da palavra “dimensão”, que pode ter significados distintos para cada um dos seus contextos linguísticos de aplicação, vale-se das definições em estado de dicionário para iniciar a construção do seu sentido jurídico. O verbo dimensionar significa achar a extensão de algo. Essa extensão pode ser em relação ao tamanho,

²⁹³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010, p. 12.

²⁹⁴ FURTADO, J. R. Caldas. **Elementos de direito financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 321.

²⁹⁵ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 285.

²⁹⁶ ARAUJO, Julio Cesar Manhães. **Controle da atividade administrativo pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 241.

²⁹⁷ BARBOSA, Raissa Maria Rezende de Deus. **Os Tribunais de Contas e a moralidade administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 110.

²⁹⁸ A título ilustrativo, cabe mencionar a disposição do art. 250 do Regimento Interno do TCU, que prevê a avaliação de desempenho e a consequente de deliberação por meio de recomendações no caso de fiscalização de atos e contratos administrativos, *in verbis*:

“Art. 250: Ao apreciar processo relativo à fiscalização de atos e contratos, o relator ou o Tribunal:

III – recomendará a adoção de providências quando verificadas oportunidades de melhoria de desempenho, encaminhando os autos à unidade técnica competente, para fins de monitoramento do cumprimento das determinações;”.

medida, volume, etc. A Geometria, por exemplo, trabalha com três dimensões clássicas: o comprimento, a largura e a altura. A Física adiciona o tempo como uma quarta dimensão.²⁹⁹

De modo análogo, dimensionar o controle externo do Tribunal de Contas é demarcar o seu campo material de atuação, tendo em conta os enunciados do direito positivo. No tópico antecedente foram vistos os critérios (ou modalidades) da atividade de fiscalização. Agora a preocupação científica consiste em estipular os quadrantes de apreciação e julgamento das Cortes de Contas com base nos resultados dessas fiscalizações.

O texto constitucional é o ponto de partida para conseguir esse desiderato. Em seu art. 70, *caput*, a Carta da República prescreve que os controles interno e externo deverão ser efetuados sob os aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas. Desnecessário ter arrolado expressamente os aspectos de “aplicação de subvenções” e “renúncia de receitas”, porquanto não representam dimensões autônomas norteadoras da função de controle. Na verdade, subvenções e renúncias de receitas já estão embutidas na fiscalização financeira.

Por essa razão, consideram-se como dimensões do controle apenas os aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade. É a tríade constitucional que forma a lente através da qual o Tribunal de Contas interpreta, verifica e avalia os atos, fatos e contratos administrativos, com o intuito de emitir o seu julgamento sobre as tomadas e prestações de contas.

A legitimidade e a economicidade são inovações da Constituição Federal de 1988. Nos regimes constitucionais anteriores, o campo de atuação dos órgãos de controle das contas públicas era mais restrito. Os trabalhos eram conduzidos basicamente pela legalidade, levando em consideração apenas a adequação do ato controlado ao disposto na lei.³⁰⁰ Essa novidade

²⁹⁹ MICHAELIS. **Dicionário de Português Online**. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues>> Acesso em: 29 jul. 2014.

³⁰⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 150. A título ilustrativo, vale reproduzir os textos pertinentes das Constituições anteriores que previram a instituição do Tribunal de Contas, a fim de demonstrar a ausência das dimensões de legitimidade e economicidade:

(a) Constituição Federal de 1891: “Art. 89 - É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença”.

(b) Constituição Federal de 1934: “Art. 99 - É mantido o Tribunal de Contas, que, diretamente, ou por delegações organizadas de acordo com a lei, acompanhará a execução orçamentária e julgará as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos”.

(c) Constituição Federal de 1937: “Art. 114 - Para acompanhar, diretamente, ou por delegações organizadas de acordo com a lei, a execução orçamentária, julgar das contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos e da legalidade dos contratos celebrados pela União, é instituído um Tribunal de Contas, cujos membros serão nomeados pelo Presidente da República. Aos Ministros do Tribunal de Contas são asseguradas as mesmas garantias que aos Ministros do Supremo Tribunal Federal. (Redação dada pela Lei Constitucional nº 9, de 1945)”.

constitucional resultou em importante avanço da fiscalização e controle da atividade financeira estatal, porque mais condizente com a evolução experimentada pelo Estado contemporâneo.

Para delimitar semanticamente os princípios da legalidade, economicidade e legitimidade, é preciso, previamente, trazer uma explicação acerca do sentido adotado para a expressão “princípio jurídico”. Essa postura científica é importante para conferir maior rigor ao processo de construção de sentido das palavras no contexto jurídico, diminuindo assim possíveis desentendimentos teóricos.

3.4.3.1. Explicação para os princípios jurídicos

Conquanto não seja recente o estudo dos princípios jurídicos, os debates sobre esse tema foram renovados após o surgimento das teorias desenvolvidas por Ronald Dworkin e Robert Alexy. Desde então, variadas são as posições teóricas em torno da verdade, pertinência e utilidade das distinções qualitativas entre princípios e regras. Há autores que defendem e endossam as teses levantadas por Dworkin e Alexy. Há outros que, embora acreditem na distinção “regras *versus* princípios”, criticam as proposições científicas desses autores, fornecendo novos critérios. Há também estudiosos que negam a própria alocação dos princípios na categoria de norma jurídica, inexistindo diferenciação qualitativa entre princípios e regras do ponto de vista normativo.³⁰¹

Porém, não é o propósito do presente trabalho discorrer sobre os inúmeros modelos teóricos criados para explicar os princípios do direito. O dissenso, entre estudiosos nacionais e estrangeiros, é tamanho que o estudo pormenorizado dessa questão somente tem cabimento num trabalho científico específico.

É que, no fundo, parece até que a quantidade de modelos teóricos sobre regras e princípios é proporcional ao número de autores que abordam o tema, ou seja, cada um possui o

(d) Constituição Federal 1946: “Art. 77 - Compete ao Tribunal de Contas: I - acompanhar e fiscalizar diretamente, ou por delegações criadas em lei, a execução do orçamento; II - julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas; III - julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões”.

(e) Constituição Federal de 1967, com a EC de 1969: “Art. 70. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei. § 1º O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, bem como o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos”.

³⁰¹ SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte, v. 1, p. 607-630, jan./jun. 2003, p. 609.

seu.³⁰² Tudo basicamente por conta da elevada complexidade semântica que a locução “princípio jurídico” ostenta. A palavra “princípio”, por si só, já suscita diversas significações no contexto jurídico, sem falar nos outros ramos de conhecimento.

Para ilustrar tal assertiva, importa mencionar a análise feita por Genaro Carrió, por meio da qual ele identificou, pelo menos, sete focos de significação para o vocábulo “princípio”: (a) princípio como “núcleo básico” ou “característica central”; (b) princípio como “regra geral”; (c) princípio como “origem” ou “fonte geradora”; (d) princípio como “finalidade”, “meta” ou “propósito”; (e) princípio como “axioma”, “ponto de partida”, “verdade teórica evidente”; (f) princípio como “verdade ética incontestável”; (g) princípio como “máxima”, “aforismo”, “provérbio”.³⁰³

O certo é que independentemente de proposta teórica, o direito positivo se exterioriza do mesmo modo para todos os sujeitos. Os comandos legais advindos do labor do Legislativo, uma vez cristalizados num dado diploma normativo, não são modificados pelas reflexões dos cientistas. O direito positivo é o mesmo, as interpretações é que são várias. Nesse sentido, explica Cristiano Carvalho:

Seja como for, o legislador manifesta seus comandos por meio de enunciados veiculados pelas diversas espécies de diploma legal. Ora os enuncia de forma clara, ora de forma obscura, ora de forma simples e econômica, ora de forma prolixa. A sua leitura e classificação em “espécies” normativas são frutos da criatividade dos juristas, não encontrando correspondência no mundo empírico. Não obstante, como sói ocorrer nas mais diversas ciências, naturais e sociais, tais modelos podem ser de grande utilidade para a compreensão do fenômeno em observação.³⁰⁴

Afirmar que princípio e regra são espécies de norma jurídica, ou que princípio não é norma jurídica, é questão talhada no plano da ciência, sem identificação necessária com o mundo da experiência, o mundo físico onde estão depositados os textos jurídicos: “O que definirá a classificação e os seus critérios é tão somente a sua utilidade. Se cumpre os propósitos analíticos para os quais foi criada, é uma classificação útil. Se não cumpre, deve ser descartada”.³⁰⁵

De maneira coerente ao referencial teórico eleito para este trabalho, para explicar os princípios jurídicos adotam-se os critérios científicos eleitos por Paulo de Barros Carvalho. Percebe-se no pensamento desse autor que os princípios integram a categoria das normas jurídicas em sentido amplo, pois eles se situam no plano dos enunciados prescritivos.³⁰⁶

³⁰² CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 167.

³⁰³ CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p. 209-210.

³⁰⁴ CARVALHO, Cristiano, op. cit., p. 168.

³⁰⁵ Ibid., p. 270.

³⁰⁶ Ibid., p. 264-265.

Os princípios são jurídicos porque veiculados por textos do direito positivo, mas não seguem a estrutura sintática da norma jurídica em sentido estrito (formatada no juízo implicacional entre as proposições antecedente e consequente). O que caracteriza o princípio é simplesmente o elevado grau de carga axiológica que ele ostenta. Sobre a questão levantada neste parágrafo, calha reproduzir as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

(...) o direito positivo, formado unicamente por normas jurídicas, não comportaria a presença de outras entidades, como, por exemplo, princípios. Estes não existem ao lado de normas, co-participando da integridade do ordenamento. Não estão do lado das unidades normativas, justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Acaso estivessem, seriam formações lingüísticas portadoras de uma estrutura sintática. E qual é esta configuração lógica? Ninguém, certamente, saberá responder a tal pergunta, porque “princípios” são “normas jurídicas” carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica.³⁰⁷

Do ponto de vista da aplicação da norma jurídica, que se dá em momento posterior à etapa da construção das significações no percurso gerador de sentido, não existe diferença prática entre regra e princípio. Tal como o princípio, a regra não está ali pronta e acabada, aguardando a atenção da autoridade competente para fazê-la incidir no caso concreto.

As duas categorias jurídicas – regra e princípio –, ainda que em graus diferentes, enfrentam as mesmas dificuldades interpretativas para a formulação da decisão jurídica. É como esclarece José Reinaldo de Lima Lopes:

Tanto as regras como os princípios dependem também de determinações de sentido que não se podem dar senão em circunstâncias específicas. Esse processo de tensão entre as normas, por definição (e não por acidente), genéricas, e os fatos, por definição (e não por acidente), específicos, faz com que o sentido das regras se defina ao longo de sua aplicação. Esse processo dá-se com qualquer norma, ou seja, tanto no caso de princípios quanto no caso de regras (os termos usados por DWORKIN).³⁰⁸

Ademais, nesse aspecto de aplicação da norma jurídica, concorda-se com a tese de Marcelo Neves, segundo a qual a concretização de princípios só é possível mediante a intermediação de regras. O autor ensina que é no percurso do processo de concretização do direito que podem ser delimitadas a hipótese normativa e a consequente produção de efeitos jurídicos.³⁰⁹

³⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Elementos atuais de direito tributário**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 398.

³⁰⁸ LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 40, n. 160, out./dez. 2003, p. 50.

³⁰⁹ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais. São Paulo: Martins Fontes, 2013, p. 123-124 e p. 140-141.

Paulo de Barros Carvalho, ao ocupar-se dos princípios como normas jurídicas, apresenta uma classificação baseada nos graus de objetividade que eles manifestam ao serem aplicados ao caso concreto. Por esse viés, o termo “princípio” é empregado em três acepções: (a) como preceito carregado de valor expressivo presente na linguagem do direito posto; (b) como enunciado que estabelece limites objetivos; e (c) como sinônimo de sobreprincípio.³¹⁰

Com a finalidade de facilitar a identificação do princípio jurídico em cada uma dessas hipóteses, utiliza-se a expressão (a) “princípio em sentido estrito” para designar o princípio enquanto valor; (b) “limite objetivo” para se referir ao princípio como norma veiculadora de critério objetivo; e (c) “sobreprincípio” para se referir ao princípio que se realiza por meio de outros princípios.³¹¹

O princípio em sentido estrito é a norma (em sentido amplo) que “conduz um vetor axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas (...)”.³¹² O intérprete enfrenta maior dificuldade para dizer se certo princípio foi ou não observado, justamente porque tal análise envolve questões de ordem pessoal e ideológica, as quais são mutáveis a depender do caso concreto e do sujeito.³¹³

Já sob a feição de limite objetivo, o princípio “(...) indica critérios incisivos para a delimitação do seu conteúdo. É possível saber objetivamente quando um limite foi excedido e quando foi observado”.³¹⁴ Não é necessário grande esforço valorativo do intérprete para identificar os limites jurídicos impostos pelo princípio (ex.: anterioridade e legalidade). Nessa perspectiva, Paulo Cesar Conrado diz que os limites objetivos são

(...) enunciados prescritivos desprovidos de viés valorativo preponderante, que se revelam, nesse sentido, normas meramente fixadoras de móveis objetivos, e cujo estudo, por independer de qualquer investigação axiológica, queda, em contraponto, notavelmente mais simples, de verificação pronta e imediata (...).

É claro que tais limites estão relacionados a valores, porém apenas de modo indireto. Se a vinculação à realização de valores fosse direta, estar-se-ia diante de princípio jurídico em

³¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 264, 261-262 e 268.

³¹¹ CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução à teoria geral do processo civil**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 55-57.

³¹² CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 268.

³¹³ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 143.

³¹⁴ Ibid., p. 143.

sentido estrito, pois “(...) enquanto os valores são imensuráveis e compreendidos de acordo com a ideologia do intérprete, a identificação dos limites objetivos é feita mais facilmente”.³¹⁵

Os sobreprincípios, ainda segundo Paulo Cesar Conrado, correspondem aos princípios que “(...) irradiam seus efeitos sobre outros princípios, iluminando a sua compreensão, e que, por isso mesmo, se colocam em posição superior à dos que sofrem sua radiação”.³¹⁶ No dizer de Paulo de Barros Carvalho, o sobreprincípio, tal qual o princípio em sentido estrito, veicula algum valor jurídico, mas a sua realização depende da concretização de outros princípios (ex.: justiça, segurança jurídica, etc.).³¹⁷

Há então, por esse viés, três maneiras de enxergar o princípio jurídico de acordo com o grau de objetividade: limite objetivo, princípio *stricto sensu* e sobreprincípio. Não custa frisar, porém, que essa proposta científica é redutora de complexidades. A simplicidade que ela exhibe não esgota de forma absoluta a subjetividade que permeia a interpretação de qualquer disposição normativa. Essa ressalva não passou despercebida a Paulo de Barros Carvalho:

Apesar da aparente simplicidade operativa, o critério que anima essa classificação procura transmitir uma objetividade que os valores não têm nem podem ter. A natureza eminentemente subjetiva desses núcleos significativos jamais poderá ser aprisionada, como se fora fato cosmológico insularmente levado à análise. Fiquemos com sua operacionalidade, mas desde que reconheçamos ser impossível fixar diretrizes objetivas e, portanto, com validade intersubjetiva, para delimitar valores.³¹⁸

Assim, com base nesse paradigma triádico e à luz dos princípios jurídicos, serão analisadas as dimensões do controle externo a cargo do Tribunal de Contas. Isso porque se considera útil o emprego de princípios como “limite objetivo”, “sentido estrito” e “sobreprincípio” para esclarecer o conteúdo e as correlações entre as dimensões do controle externo (legalidade, economicidade e legitimidade).

3.4.3.2. Controle de legalidade

Tratar do controle de legalidade remete ao estudo do princípio da legalidade, elemento central do Estado de Direito. Dado que o povo é o titular da *res publica*, ao Estado cabe realizar a vontade do povo objetivada na lei. Com acerto, Geraldo Ataliba expõe: “o governo é servo

³¹⁵ FERREIRA, Olívia Tonello Mendes. Teoria dos valores e a importância dos princípios na interpretação do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 401.

³¹⁶ CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução à teoria geral do processo civil**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 57.

³¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 283.

³¹⁸ *Ibid.*, p. 265.

do povo e exercita sua servidão fielmente ao curvar-se à sua vontade, expressa na lei”.³¹⁹ É dizer, o princípio da legalidade “é a tradução jurídica de um propósito político: o de submeter os exercentes do poder em concreto – o administrativo – a um quadro normativo que embargue favoritismos, perseguições ou desmandos”.³²⁰

Está aí, em apertada síntese, o contexto do princípio da legalidade. E tamanha é a relevância desse princípio que, além da sua formulação genérica – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II, da CF) –, praticamente todos os ramos do direito dedicam-lhe atenção, em maior ou menor intensidade. Fala-se assim em legalidade no direito civil, penal, tributário, ambiental, econômico, etc. Para os propósitos do controle externo das finanças públicas, a dimensão da legalidade se aproxima da legalidade do direito administrativo. Isso porque esse controle pesa sobre a atividade financeira do Estado, e essa se manifesta como ramo da função administrativa, submetida à regulação do direito positivo.³²¹

Segundo Juan Carlos Cassagne, a legalidade “se traduz na exigência de que a atuação da Administração se realize de conformidade ao ordenamento positivo, o qual limita ou condiciona seu poder jurídico”.³²² A finalidade da legalidade é compelir os agentes públicos, especialmente os gestores, a exercerem suas atribuições em consonância com as normas jurídicas pertinentes.³²³

Essas meditações atinentes ao conteúdo da legalidade servem para demonstrar que tal princípio é, na verdade, um limite objetivo à atuação do administrador público, mais especificamente no que concerne à realização dos atos e fatos da atividade financeira do Estado. Considerados em si mesmos, os limites objetivos são procedimentos voltados a realizar valores selecionados pelo ordenamento jurídico³²⁴. A legalidade não é um princípio em sentido estrito, porque a sua compreensão e aplicação “independerá do recurso à pauta de valores daquele que está a analisar uma situação concreta”.³²⁵

³¹⁹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 122.

³²⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 100.

³²¹ GIANNINI, Acchile Donato. **Istituzione di diritto tributario**. 9. ed. Milano: Giuffrè, 1965, p. 2.

³²²“(…) se traduce en la exigencia de que la actuación de la Administración se realice de conformidad al ordenamiento positivo, el cual limita o condiciona su poder jurídico”. CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho administrativo**. Tomo II. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2002, p. 26.

³²³ MELLO, Celso Antônio Bandeira, op. cit., p. 105.

³²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 292.

³²⁵ CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução à teoria geral do processo civil**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 63.

Amiúde, na seara administrativista, o princípio da legalidade almeja efetivar o interesse público. Este pode ser tido como um dos objetivos teleológicos do texto. Uma coisa é verificar o atendimento ou não da legalidade; outra é precisar o conteúdo do interesse público. Com efeito, se porventura for colocada em dúvida a obediência à legalidade, “basta analisar, a fim de eliminar a dúvida posta e verificar se o que se exige é legal ou não; se há no sistema do direito positivo comando normativo que autorize aquele exigir”.³²⁶

Mesmo sem partir expressamente dessa premissa, Renato Alessi, de modo condizente com a noção de limite objetivo, descreve a subordinação da Administração Pública à lei em dois sentidos: negativo e positivo. Apesar de longo, faz-se imprescindível reproduzir na íntegra o escólio do jurista italiano:

(...) A função administrativa está subordinada à função legislativa. Tal subordinação, que concretiza o princípio da necessária legalidade da atividade administrativa, entende-se em sentido negativo, ou seja, no sentido de que a atividade administrativa encontra um limite formalmente insuperável na lei; esta pode estabelecer proibições a determinadas atividades, tanto no que concerne às finalidades a alcançar, como no que se refere aos meios e formas a ser seguidos. Mas se entende também, e sobretudo, em sentido, positivo, e isso não apenas no sentido de que a lei pode vincular positivamente a atividade administrativa a determinadas finalidades ou a certos meios ou formas, mas também no sentido de que, como examinaremos melhor em seu momento, a Administração só pode fazer aquilo que a lei permite, sobretudo no que se concerne à atividade de caráter jurídico.³²⁷

Em sentido negativo, a atividade administrativa, dentro da qual se insere a atividade financeira do Estado, pode encontrar o limite da proibição; neste, determinadas finalidades, meios ou formas serão vedados ao administrador público. Investigar a legalidade é emitir juízo sobre se o ordenamento jurídico impõe ou não ao gestor as proibições aventadas no caso concreto.

Na sua vertente positiva, o exame da legalidade liga-se aos modais deônticos do obrigatório e do permitido. Quer isso significar a análise da vinculação ou discricção da Administração Pública no tocante à realização de certas finalidades ou à atuação de acordo com meios e formas específicos. Em suma, os limites objetivos da legalidade serão informados pelos

³²⁶ CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução à teoria geral do processo civil**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 63.

³²⁷ “(...) la función administrativa está subordinada a la función legislativa. Tal subordinación, que concreta el principio de la necesaria legalidad de la actividad administrativa, se entiende en sentido negativo, es decir, em el sentido de que la actividad administrativa encuentra um límite formalmente insuperable em la ley, la cual puede establecer prohibiciones a determinadas actividades, tanto em lo que concierne a las finalidades a alcanzar, como lo que refiere a los medios y formas a seguir para ello. Pero se entiende también, y sobre todo, em sentido, positivo, y ello no solamente em el sentido de que la ley puede vincular positivamente la actividad administrativa a determinadas finalidades o a determinados medios o formas, sino permite, sobre todo em lo que concierne a la actividad de carácter jurídico”. ALESSI, Renato. **Instituciones de derecho administrativo**. Tomo I. 3. ed. Barcelona: Bosch, 1970, p. 12.

modais deônticos das normas jurídicas, alocados nos sentidos negativo (proibido) e positivo (obrigatório e permitido).

A verificação do limite objetivo da legalidade não se limita à lei em sentido estrito, mas engloba também as regras constitucionais, medidas provisórias, decretos, resoluções e todos os atos administrativos de natureza normativa regedores da atuação dos agentes públicos.³²⁸ Inspirados nessa concepção, alguns autores utilizam os termos “juridicidade”³²⁹ ou “superlegalidade”³³⁰ para designar o princípio da legalidade.

A demarcação de quais instrumentos e disposições normativas servirão de base para o Tribunal de Contas aferir a legalidade está associada aos critérios de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional. Não é toda atividade administrativa que se sujeita ao exame do controle externo, porquanto o texto constitucional fez a ligação expressa entre essas modalidades de fiscalização e a legalidade, legitimidade e economicidade.

Disso resulta a formulação de proposições jurídicas pelo Tribunal de Contas referente a uma legalidade contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional. Os parâmetros normativos, que servirão de matéria-prima para a composição dos limites objetivos negativo e positivo da legalidade, são todos aqueles mencionados no tópico das modalidades de fiscalização, dentre os quais, a Constituição Federal, a Lei nº 4.320/64, a LC nº 101/00, as leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), os manuais da Secretaria do Tesouro Nacional e os normativos do Conselho Federal de Contabilidade.

3.4.3.3. Controle de economicidade

O entendimento do controle de economicidade remete à reflexão sobre o princípio da economicidade. E, diversamente da legalidade, verdadeiro limite objetivo, o termo “economicidade” encerra elevado grau de indeterminação. Na linha teórica adotada, acomoda-se na categoria dos princípios em sentido estrito, ou princípios propriamente ditos, a exemplo de outros enunciados plurívocos, como eficiência, moralidade, não confisco, etc.

³²⁸ ARAUJO, Julio Cesar Manhães de. **Controle da atividade administrativo pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 259. No mesmo sentido: DAL POZZO, Gabriela Tomaselli Bresser Pereira. **As funções do Tribunal de Contas e o Estado de Direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 52; AGUIAR, Afonso Gomes; AGUIAR, Márcio Paiva. **O Tribunal de Contas na ordem constitucional**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 110.

³²⁹ BARBOSA, Raïssa Maria Rezende de Deus. **Os Tribunais de Contas e a moralidade administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 113-114.

³³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. **Revista de Informação Legislativa**, ano 31, n. 121, Brasília: Senado Federal, p. 265-271, jan/mar. 1994, p. 267.

A análise de economicidade tem sua origem em princípio técnico-econômico.³³¹ Tanto a Economia quanto a Teoria Geral da Administração associam esse princípio à ideia de desempenho qualitativo, expresso pela relação entre resultado estratégico alcançado e a alocação de recursos econômicos efetuada.³³² Não é essa, porém, a área de investigação. O termo “economicidade” foi juridicizado pelo enunciado do art. 70 da Constituição da República de 1988, por influência da Constituição alemã (art. 114, 2), conforme anota Ricardo Lobo Torres.³³³ É, pois, o prisma jurídico que interessa.

Entretanto, outro recorte epistemológico se afigura necessário. É que, mesmo no ambiente do Direito, a economicidade apresenta duas abordagens constitucionais: a do direito econômico e a do direito financeiro.³³⁴ Fixam-se as presentes reflexões neste último ramo, mais precisamente naquilo que toca à fiscalização e ao controle externo das finanças públicas.

A dimensão da economicidade, no contexto aqui considerado, serve à avaliação de desempenho da Administração, bem como à verificação mais precisa e concreta de provocação de danos ao erário, por ato antieconômico.³³⁵ A investigação do primeiro aspecto – avaliação de desempenho – já foi antecipada quando da descrição da fiscalização operacional, ao lado do exame de eficiência, eficácia e efetividade. Agora é chegado o momento de analisar o segundo ponto de vista da economicidade, o qual permite investigar a “correlação efetiva entre os fatos ensejadores das decisões tomadas (*motivos*) e os objetivos pretendidos (*finalidades*), baseada em elementos racionalmente fundamentados”.³³⁶

Com o intuito de delimitar o conteúdo da economicidade, os estudiosos o equiparam ou o aproximam a outros princípios jurídicos. Segundo arrolamento esparso feito por Paulo Soares Bugarin, o vocábulo “economicidade” é tido como sinônimo ou corolário dos princípios da moralidade, proporcionalidade, indisponibilidade do interesse público, modicidade dos gastos públicos e eficiência.³³⁷ Isso demonstra, de um lado, a dificuldade semântica para se definir economicidade; de outro, o indício de que esse princípio, em maior ou menor gradação, relaciona-se a diversos outros princípios norteadores da função administrativa.

³³¹ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 293.

³³² BUGARIN, Paulo Soares. **O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 103.

³³³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 99.

³³⁴ BUGARIN, Paulo Soares. **O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 103.

³³⁵ RIBEIRO, Renato Jorge Brown. **Controle externo da administração pública federal no Brasil**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 16.

³³⁶ BUGARIN, Paulo Soares, op. cit., p. 97-98.

³³⁷ Ibid., p. 111, 113-114, 116 e 119.

Ricardo Lobo Torres chega a afirmar que a economicidade, tal qual a igualdade, é um princípio constitucional vazio, que nada traz de determinação material. Nestes termos:

Economicidade é princípio constitucional vazio, como acontece também com a igualdade. Enuncia a necessidade de adequação e equilíbrio entre o mínimo de despesa e o máximo de receita, nas melhores condições possíveis. Não passa de enunciado formal, porque não traz em si qualquer conteúdo ou determinação material, embora tenha por objetivo o controle dos aspectos materiais da execução orçamentária.³³⁸

Todavia, dizer que um vocábulo é vazio, isto é, destituído de conteúdo, e, logo em seguida, arrematar que esse mesmo vocábulo enuncia “a necessidade de adequação e equilíbrio entre o mínimo de despesa e o máximo de receita”, parece ser um discurso contraditório. Se uma palavra enuncia algo, impossível que seja vazia.

O fato só de o termo “economicidade” constar do *caput* do art. 70, que abre a seção constitucional da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, já situa o intérprete no contexto da função de controle da atividade financeira do Estado. Se tal atividade se desenvolve ao redor de recursos públicos financeiros, arrecadando-os, gerindo-os ou gastando-os, a outra conclusão não se pode chegar senão a de que a economicidade tem como conteúdo mínimo a ideia de economizar recursos pecuniários.

Numa acepção restritiva, a economicidade “remete à questão do menor custo na aquisição de bens e serviços pela Administração Pública. Entre os três conceitos [legalidade, legitimidade e economicidade], esse é o mais restrito”³³⁹ Essa forma de pensar parece mais consentânea com o âmbito privado, onde se verifica uma relação custo-lucro. Mas, na esfera pública, a relação é outra: custo-benefício.³⁴⁰ Logo, no espaço de atuação do controle externo, a economicidade assume uma definição mais abrangente, envolvendo uma análise de mérito da atuação administrativa, para “verificar se o órgão procedeu, na aplicação da despesa pública, de modo mais econômico, atendendo, por exemplo, a uma adequada relação custo-benefício”.³⁴¹

A importação do termo “economicidade” da Economia e da Administração para o direito positivo precisa ser encarada com cautela. Os valores sociais que permeiam o texto constitucional, além da finalidade da atividade financeira do Estado, voltada ao atendimento

³³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimidade democrática e o tribunal de contas. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro. V. 194, out./dez. 1993, Renovar, p. 37.

³³⁹ SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000, p. 156.

³⁴⁰ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 293 e 295.

³⁴¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 750-751.

das necessidades públicas, dão o tom do cenário jurídico, em contraponto com o campo de estudo daquelas ciências. Gustavo Massa Ferreira Lima bem descreve essa recepção da economicidade no Direito:

Na ciência econômica, valores sociais não ocupam um lugar tão relevante quanto o assumido no mundo jurídico. Por isso, quando a economicidade é transposta para a seara jurídica, deve ser feita uma releitura, acrescentando-se parâmetros axiológicos inerentes à visão jurídica.³⁴²

Com o objetivo de adequar a economicidade às peculiaridades do ambiente jurídico, Pedro Roberto Decomain a equipara ao princípio constitucional da eficiência, na perspectiva de obtenção do resultado máximo, ao custo e tempo mínimos:

(...) a economicidade pode ser assimilada a um peculiar aspecto da própria eficiência, mais especificamente àquele que manda obter-se o resultado mais amplo – na perspectiva quantitativa, mas também qualitativa, com o emprego da menor soma de recursos possível.³⁴³

Não deixa de ser uma proposta teórica interessante. Contudo, ao se lidar com um enunciado de difícil determinação como a economicidade, o artifício de esclarecê-lo por meio do emprego de outro termo axiologicamente denso talvez não seja o caminho mais apropriado. Pensar de outro modo é deixar de considerar a opção do Constituinte em escrever “economicidade” em vez de “eficiência” no art. 70, *caput*, da CF/88. Em disposição normativa subsequente, ao abordar o controle interno, o Constituinte escolheu esta, e não aquela palavra (art. 74, II).

Sem descurar da vinculação que os enunciados jurídicos mantêm entre si, necessária à unidade do sistema do direito positivo, a conclusão é a de que a economicidade tem sentido próprio e autônomo, dirigido ao agir do administrador público; este tem a obrigação de “perseguir o menor custo, na aquisição de insumos e serviços para a Administração, bem como buscar a maior quantidade e a melhor qualidade dos serviços prestados pela Administração”.³⁴⁴

Um caso recorrente de inobservância ao princípio da economicidade no âmbito do TCU diz respeito à ausência de pesquisa de mercado em processos licitatórios, que pode ensejar contratações desvantajosas. Nesse sentido, o Plenário daquela Corte assentou o seguinte entendimento:

15.4 A conduta do administrador, a quem caberia verificar a aceitabilidade dos preços unitários e dos preços máximos, levou à realização de contratações desvantajosas,

³⁴² LIMA, Gustavo Massa Ferreira. **O princípio constitucional da economicidade e o controle de desempenho pelos tribunais de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 33.

³⁴³ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 205.

³⁴⁴ LIMA, Gustavo Massa Ferreira, op. cit., p. 37.

com sobrepreço, ferindo os princípios da **economicidade** e da eficiência, além de ir de encontro à Lei de Licitações. Não poderia ser esperado resultado diverso quando é limitado o universo de empresas pesquisadas, utilizadas fontes de preços que servem ao mercado de varejo, como o da revista Simpro, e não são considerados os volumes envolvidos nas compras da administração pública nas pesquisas de preço.³⁴⁵ (grifo nosso)

Não adotar as medidas administrativas necessárias à verificação das vantagens em se realizar certa contratação é conduta que fragiliza o princípio da economicidade, sendo passível de repressão por parte dos órgãos de controle. É que, sem um estudo mínimo de economicidade, deixou de ser alcançado o mesmo benefício (objeto do contrato) mediante o desembolso de uma parcela de recursos financeiros inferior.

Assim examinada a questão da economicidade, é possível a esta altura formular uma definição sobre o que vem a ser o controle desse princípio na conjuntura do controle externo das finanças estatais, seguindo escólio de Paulo Soares Bugarin:

(...) o princípio constitucional da *economicidade* da gestão de recursos e bens públicos autoriza o órgão técnico encarregado do específico e peculiar a fazer hermenêutica constitucional – *in casu*, o TCU –, ao exame, em especial, *pari passu*, dos elementos de fato informadores dos diversos processos *subjetivos* de tomadas de decisão de gastos/investimentos públicos *vis-à-vis* o conjunto *objetivo* de resultados alcançáveis, qualificando-os, efetiva ou potencialmente, como ganhos ou perdas sociais, evitando-se, deste modo, a despesa pública antieconômica e a conseqüente perpetração do, muitas vezes irremediável, prejuízo social.³⁴⁶ (grifo do autor)

Controlar a economicidade da gestão de recursos públicos é a atividade por meio da qual o Tribunal de Contas avalia a relação entre os gastos públicos realizados e os resultados objetivamente alcançados para emitir juízo sobre se a atuação da Administração trouxe ganhos ou perdas sociais; para tanto, consideram-se as circunstâncias de fato e de direito pelas quais foi tomada a decisão de despesa pública. Os resultados das fiscalizações contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional servirão de base para a Corte de Contas determinar se houve ou não a prática de ato antieconômico.

Por fim, é salutar mencionar a relação entre legalidade e economicidade. É comum que a configuração dos atos de gestão antieconômica seja acompanhada de atos ilegais. Todavia, nada obsta a existência de atos legais e antieconômicos ao mesmo tempo.

³⁴⁵ BRASIL, TCU – AC 65/2010, Plenário, Rel. Min. Aroldo Cedraz, 27/1/2010. No mesmo sentido, diz este outro julgado: “17. A ausência de pesquisa que represente adequadamente os preços do mercado, além de constituir afronta ao Regulamento de Licitações e Contratações da [entidade] e à jurisprudência deste Tribunal, pode render ensejo à contratação de serviços ou aquisição de bens por preços superiores aos praticados pelo mercado, ferindo, assim, o princípio da economicidade”. BRASIL, TCU – AC 1.785/1013, Plenário, Rel. Min. Marcos Bemquerer, 10/7/2013.

³⁴⁶ BUGARIN, Paulo Soares. **O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 125.

Para ilustrar essa situação, calha apontar o caso em que o TCU julgou como prática antieconômica o fato de o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação – MCTI ter remunerado determinada empresa pela confecção de relatórios técnicos que poderiam ser obtidos pelo *software* adquirido no âmbito do mesmo contrato. Abaixo, segue reprodução das considerações da unidade técnica do TCU, as quais foram acolhidas integralmente pelo Relator:

26. Entretanto, remunerar a contratada por relatórios que podem ser obtidos pelo *software* adquirido no âmbito do Edital 34/2008, sobretudo os relatórios executivo e operacional de riscos, sem que a empresa Módulo tenha despendido recursos para posteriormente tratá-los, constitui prática de ato antieconômico.

(...)

177. Portanto, a autorização e o conseqüente pagamento de R\$ 342.064,00 (peça 16, p. 19) à contratada para a prestação de serviços cujos produtos são, em grande parte, obteníveis pela execução da ferramenta de apoio Módulo Risk Manager, configura prática de ato antieconômico, motivo pelo qual as razões de justificativa apresentadas pelo responsável não devem ser acolhidas.³⁴⁷

O MCTI firmou contrato com empresa de tecnologia da informação para fornecimento de *software* e de relatórios técnicos. Porém, como tais relatórios eram extraídos do próprio *software*, sem dispêndio de recursos pela contratada, a Corte de Contas considerou que a remuneração daquele serviço violou o princípio da economicidade.

Na situação ora retratada, muito embora não tenha havido irregularidade jurídico-formal no procedimento licitatório ou no contrato administrativo, a formatação do objeto contratual gerou prejuízos de ordem econômica à Administração Pública. Desse modo, os atos praticados pelo MCTI, embora revestidos de legalidade, foram considerados antieconômicos.

3.4.3.4. Controle de legitimidade

Das três dimensões do controle, a legitimidade é a de mais difícil determinação de conteúdo semântico. A primeira dificuldade que se apresenta é o fato de o vocábulo “legitimidade” ser empregado por outros ramos de conhecimento, com múltiplos significados, tal como sucede no campo da Ciência Política, da Sociologia e da Filosofia. Como se não bastasse isso, no interior do Direito as definições continuam sortidas.

A Constituição Federal, no nível da linguagem-objeto, menciona quatro vezes o signo “legitimidade” com pelo menos três sentidos distintos. Uma vez no sentido de legitimação judicial e extrajudicial das entidades associativas para representação dos seus filiados (art. 5º, XXI); outra vez para referir-se à proteção da legitimidade das eleições, o que revela uma

³⁴⁷ BRASIL, TCU – Ac. 7.571/2012, 2ª Câmara, Rel. Min. Aroldo Cedraz, 16/10/2012.

conotação política do termo (art. 14, § 9º); e em outras duas passagens para designar a dimensão do controle externo das contas públicas no âmbito municipal e federal (arts. 31, § 3º, e art. 70, *caput*). Não custa repisar: como a preocupação central do presente trabalho habita o terreno do controle externo realizado pelas Cortes de Contas, interessa apenas este último sentido de legitimidade.

No plano da linguagem jurídico-científica, a heterogeneidade semântica é ainda maior que aquela do vocabulário do direito posto. Causa espanto a miscelânea de sentidos atribuídos ao termo “legitimidade” pelos doutrinadores pátrios. Aliás, chega a ser inexplicável a desarmonia de significações nas proposições de um mesmo autor.

Alguns estudiosos identificam a legitimidade com a “presunção de legalidade”, explicando ser legítimo o ato administrativo que manifesta compatibilidade entre os seus fins e a sua motivação.³⁴⁸ Outros lhe conferem o sentido de “justiça”, aludindo à racionalidade no exercício da atividade financeira.³⁴⁹ Manoel Gonçalves Ferreira Filho enxerga na legitimidade um elemento fora do direito, que deve observância aos “princípios não jurídicos da boa administração”.³⁵⁰

Já Julio Cesar Manhães de Araujo, assim como Pedro Decomain, prefere a “moralidade” aos princípios da boa administração, aduzindo que “é pelo controle da legitimidade que se pode sindicatar o atendimento ao princípio constitucional da moralidade”.³⁵¹ Com pensamento semelhante, porém mesclando a moralidade com outros princípios, Francisco Carrilho Chaves define ato legítimo como aquele permeado pelos “melhores princípios da boa administração”, mediante a conjugação do “interesse público”, “impessoalidade” e “moralidade”.³⁵²

Para encerrar, vale reproduzir o escólio de Ricardo Lobo Torres: “O controle da legitimidade é o que se exerce sobre a legalidade e a economicidade da execução financeira e orçamentária”.³⁵³ O autor ainda assevera que a legitimidade alberga “os princípios constitucionais orçamentários e financeiros, derivados da idéia de segurança jurídica ou de

³⁴⁸ GUERRA, Evandro Martins. **Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 96. No mesmo sentido: DAL POZZO, Gabriela Tomaselli Bresser Pereira. **As funções do tribunal de contas e o estado de direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 59.

³⁴⁹ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 292.

³⁵⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. V. 2. Arts. 44 a 103. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 126.

³⁵¹ ARAUJO, Julio Cesar Manhães de. **Controle da atividade administrativo pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 271. No mesmo sentido: DECOMAIN, Pedro Roberto. **Tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 202.

³⁵² CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública: a fiscalização pelo Legislativo e pelo Tribunal de Contas**. 2. ed. Niterói: Impetus, p. 119.

³⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. V: orçamento na Constituição. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 378.

justiça, que simultaneamente são princípios informativos do controle”.³⁵⁴ E conclui: “o controle da legitimidade é o controle da própria moralidade”.³⁵⁵

Nessa apertada digressão, fica patente o elevado grau de indeterminação semântica do termo “legitimidade”. Ora as definições coincidem, ainda que de modo parcial, ora oferecem núcleos significativos diferentes. Certamente, não é o presente trabalho que porá fim ao debate. Mas é papel da Ciência descrever o objeto de estudo, avançando no percurso gerador de sentido, com vistas a explicar a composição da norma jurídica.

Impulsionado por esse propósito, assevera-se que o objeto de controle externo (atividade financeira do Estado) é uma especialização da função administrativa. Eis, então, um passo importante para a construção do sentido das dimensões do controle: como a atividade financeira do Estado está umbilicalmente ligada às proposições jurídicas do Direito Administrativo (objeto e ciência), os elementos desse ramo jurídico representam um ponto de partida seguro para compreender a legitimidade. Isso afasta de imediato especulações atinentes a outros ramos do conhecimento em geral, ou mesmo a outros segmentos do direito que não o Administrativo (ex.: Direito Processual, Direito Eleitoral, etc.).

Outro ponto de convergência, sacado do direito positivo, é o fato de que o Constituinte originário associou a legitimidade às modalidades de fiscalização das finanças públicas. Exsurge daí que a caracterização de um ato como ilegítimo demanda a apreciação do acervo probatório contábil, orçamentário, financeira, patrimonial produzido pelos órgãos técnicos. A soma desses critérios de fiscalização com aquelas dimensões de controle forma um bloco jurídico de atuação do Tribunal de Contas.

Para Juan Carlos Cassagne, no contexto do exercício da função administrativa, a legitimidade compreende harmonicamente a legalidade objetiva (aspecto normativo) e a razoabilidade (justiça). Tal princípio tem o condão de articular os distintos elementos do ato administrativo (vinculado ou discricionário).³⁵⁶

De um lado, o aspecto da legalidade estriba-se na limitação ou condicionamento do exercício do poder do órgão administrativo em face do ordenamento jurídico. Por seu turno, a razoabilidade exige da Administração Pública uma atuação justa, razoável e valiosa. É nestes termos que o autor explica as facetas da legitimidade:

³⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. V: orçamento na Constituição. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 379.

³⁵⁵ Ibid., p. 379.

³⁵⁶ CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho administrativo**. Tomo II. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2002, p. 29.

O procedimento administrativo – como canal formal da função materialmente administrativa – deve respeitar e observar o princípio da legitimidade, sem cuja presença a atuação estatal se tornaria ilegal ou injusta. A legitimidade compõe-se de duas facetas distintas que combinam harmonicamente o proceder do órgão administrativo. Por uma parte a legalidade, que procura ajustar o obrar administrativo ao ordenamento jurídico positivo, mediante a limitação ou condicionamento do poder jurídico do órgão que realiza a função administrativa. De outro lado, a legitimidade também compreende a razoabilidade ou justiça da atuação administrativa, enquanto exige que os atos e condutas estatais possuem um conteúdo justo, razoável e valioso.³⁵⁷

Agustín Gordillo, adepto dessa concepção, acrescenta que o princípio da legitimidade, em harmonia com a separação de funções do Estado, confere validade aos atos administrativos, ao tempo que autoriza a verificação da legalidade e da razoabilidade desses atos pelos juízes no caso concreto:

É precisamente a legitimidade constituída pela legalidade e pela razoabilidade com que se exercem tais facultades, o princípio que outorga validade aos atos dos órgãos do Estado e que permite aos juízes, ante propostas concretas da parte interessada, verificar o cumprimento das ditas exigências, sem que isso implique a violação do princípio da divisão dos poderes que consagra a Constituição Nacional (...).³⁵⁸

A preocupação desses autores é dar ao princípio da legitimidade uma feição ampla, apta a abranger um aspecto formal e objetivo (legalidade), e outro material e subjetivo (razoabilidade como justiça). Esse dualismo encontra alguma compatibilidade com a classificação de princípios aqui adotada. A ideia de legalidade como limite objetivo se encaixa na primeira faceta da legitimidade. Porém, o seu segundo aspecto – razoabilidade – merece maior atenção quanto ao modo de realização.

Com os olhos voltados ao ordenamento jurídico pátrio, um primeiro ajuste precisa ser inculcado. A legalidade e a legitimidade, no texto constitucional, foram alocadas de maneira autônoma, isto é, a primeira não integra a segunda. Embora, na prática, essa diferenciação não se distancie tanto daquela visão dualista da legitimidade (em sentido amplo), entende-se ser mais condizente com o direito brasileiro considerar de forma isolada, mas interdependentes, os

³⁵⁷ “El procedimiento administrativo – como cauce formal de la función materialmente administrativa – debe respetar y observar el principio de legitimidad, sin cuya presencia la actuación estatal es ilegal o injusta. La legitimidad se compone de dos facetas distintas que conjugan armónicamente el proceder del órgano administrativo. Por una parte la legalidad, que procura ajustar el obrar administrativo al ordenamiento jurídico positivo, mediante la limitación o el condicionamiento del poder jurídico del órgano que lleva a cabo la función administrativa. Del otro lado, la legitimidad comprende también la razonabilidad o justicia de la actuación administrativa, encuancto exige que los actos y conductas estatales posean un contenido justo, razonable y valioso”. CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho administrativo**. Tomo II. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2002, p. 526.

³⁵⁸ “Es precisamente la legitimidad constituida por la legalidad y la razonabilidad con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dichas exigencias, sin que ello implique la violación del principio de división de los poderes que consagra la Constitución Nacional (...)”. GORDILLO, Agustín. **Tratado de derecho administrativo y obras selectas**. Tomo I. Parte geral. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013, p. X-35.

termos legitimidade (em sentido estrito) e a legalidade. Assim, doravante, utilizar-se-á a redação “legitimidade” para se referir apenas ao aspecto material da legitimidade em sentido amplo, dotado de maior carga axiológica que a legalidade.

Segundo esclarece Cassagne, a ocorrência da ilegitimidade dá-se pela “(...) desconformidade do ato ou do fato com o ordenamento jurídico administrativo, incluindo neste os princípios gerais do direito administrativo”.³⁵⁹ Daí por que, prossegue o autor, o princípio da legitimidade (em sentido amplo, pois inclui a legalidade) “(...) constitui a pedra angular de todo o procedimento administrativo enquanto dele derivam os demais princípios que informam a série de atos que o configuram”.³⁶⁰

Nesses moldes, a legitimidade, diversamente do princípio da legalidade (limite objetivo), é um verdadeiro sobreprincípio. Conforme esclarece Paulo de Barros Carvalho, a marca característica do sobreprincípio é a sua implementação por intermédio de outros princípios, a exemplo do que sucede com o princípio da justiça e da igualdade.³⁶¹

Como a efetivação da legitimidade se dá pela concretização dos princípios orientadores da produção de atos administrativos, tem-se que ela propaga seus efeitos sobre outros princípios, tais como a moralidade, a finalidade, a impessoalidade, a eficiência, etc. Essa conclusão é possível porque a legitimidade é dotada de maior grau de generalidade em comparação com esses princípios. Nesse ponto, oportuna a lição de Frederico Pardini, para quem será legítimo “o ato que, sem desobedecer à lei, destina-se a atender às necessidades e aos interesses do cidadão, da coletividade ou da sociedade”.³⁶²

A positivação do princípio da legitimidade na Constituição da República de 1988 teve o condão de alargar o controle externo do Tribunal de Contas para além do exame da formalidade legal dos atos de gestão financeira, abarcando os conteúdo e valores dos princípios jurídicos do Direito Administrativo. Todo o ordenamento jurídico brasileiro anterior à Carta de 1988 não contemplava o controle de legitimidade. Nem mesmo no plano infraconstitucional, seja pela Lei nº 830/49 (reorganizava o TCU) ou pelo Decreto-Lei nº 199/67 (dispõe sobre a

³⁵⁹ “(...) disconformidad del acto o del hecho com el ordenamiento jurídico administrativo, incluyendo em el mismo los principios generales del derecho administrativo”. CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho administrativo**. Tomo I. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 286.

³⁶⁰ “(...) constituye la piedra angular de todo el procedimiento administrativo encuanto de él derivan los demás principios que informan la serie de actos que lo configuran”. CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho administrativo**. Tomo II. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2002, p. 526.

³⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 283.

³⁶² PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional**. Tese (Doutorado em direito público). Faculdade de Direito. Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997, p. 130.

Lei Orgânica do TCU), ambos já revogados, existiam as dimensões da legitimidade e da economicidade.

Seabra Fagundes, crítico tenaz do formalismo do controle das contas públicas, sob a égide da Constituição Federal 1946 já propugnava a ampliação material do controle externo, dada a inefetividade das competências atribuídas à época às Cortes de Contas:

O contrôlo de contas, como hoje se exerce, é puramente formal, o que vale dizer, nada significa em relação à legitimidade e moralidade da aplicação das dotações orçamentárias. Resulta apenas no coonestamento de tudo quanto se faz. Por maior que seja o desvêlo da sua procuradoria e dos seus ministros, não logra o Tribunal de Contas proclamar desonestidades nos gastos públicos, conhecidas notòriamente. Os grandes negócios duvidosos escapam às suas possibilidades de atuação. Na teia do seu contrôlo se embaraçam apenas, pela exigência de certas formalidades, pequenos casos individuais. É que a sua jurisdição, tal como delineada, não lhe dá possibilidades de ser um órgão na verdade eficaz.³⁶³

A razão de ser da legitimidade, no contexto das finanças públicas, reside justamente em possibilitar ao Tribunal de Contas o exame das contas públicas em conformidade com os princípios regedores da função administrativa, notadamente no que respeita aos atos de gestão financeira, orçamentária, contábil, orçamentária e patrimonial.

O controle pela via da dimensão da legitimidade não implica autorização para que os Tribunais de Contas avaliem e imponham medidas atinentes às escolhas do administrador público, no juízo de oportunidade e conveniência, a fim de substituí-lo na tomada de decisão de realização da despesa. O controle de legitimidade significa, isto sim, a abertura jurídica para que os órgãos de controle externo verifiquem e apreciem a justificação e os fins dos atos de gestão financeira do Estado, tendo como parâmetro os princípios jurídicos administrativos, de modo a propor e/ou a impor medidas destinadas à correção de eventuais irregularidades constantes num dado caso concreto.

Por oportuno, convém mencionar o caso em que o TCU entendeu ter havido a prática de ato ilegítimo decorrente de afronta aos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, finalidade e supremacia do interesse público. É o que se colhe deste excerto do relatório da unidade técnica, o qual foi acolhido pelo Ministro Raimundo Carreiro, Relator do Acórdão nº 2426-42/09 – Plenário: “Ademais, é de se notar a falta de legitimidade da utilização irregular da cota de passagens aéreas em viagens particulares, dada a afronta aos princípios da legalidade, da moralidade, da impessoalidade, da finalidade e da supremacia do interesse público (...)”.

³⁶³ FAGUNDES, Miguel Seabra. Reformas essenciais ao aperfeiçoamento das instituições políticas brasileiras. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Edição Especial, p. 87-109, dez. 2013, p. 100-101

Nesse caso concreto, passado no âmbito do Congresso Nacional, não havia regra específica nos normativos internos proibindo o uso de passagens aéreas para fim particular. Mas o Tribunal decidiu que tal lacuna normativa não tornaria legítima a prática em questão, porquanto atender a interesse pessoal mediante uso de passagens aéreas destinadas ao exercício do cargo de parlamentar é prática que desrespeita a moralidade, impessoalidade, finalidade pública e supremacia do interesse público.³⁶⁴

Portanto, dada a impossibilidade de o ordenamento jurídico prever abstratamente todas as situações concretas possíveis, é marca característica da legitimidade permitir ao órgão de controle contrastar os atos administrativos segundo os princípios gerais informadores do exercício da função administrativa. Nessa orientação, escreve Bruno Speck:

O conceito da legitimidade vai mais longe, questionando atos administrativos em nome de princípios gerais. Uma vez que os ordenamentos legais nunca podem prever todas as situações reais, o princípio da legitimidade remete à questão da adequação dos atos administrativos aos princípios gerais que devem nortear a administração.³⁶⁵

Depois dessa longa, mas necessária digressão, a respeito dos contornos materiais que orientam as decisões do Tribunal de Contas, é possível, em linguagem simplificada, reescrever a norma que coloca como obrigatória a observância das matérias de índole fiscal, orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional, bem como daquelas dimensões do controle externo (legalidade, legitimidade e economicidade).

Na esteira da concepção teórica perfilhada neste trabalho, a estrutura da norma ficaria assim disposta: Antecedente: dado o fato de o TCU exercer a competência julgadora. Consequente: deve ser a observância dos critérios contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial, e os aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade da gestão dos recursos públicos federais.³⁶⁶

Neste capítulo, intentou-se situar o processo de produção jurídica do Tribunal de Contas da União no âmbito da norma de competência. Esta norma tem a finalidade de regular a ação do sujeito competente, de modo a estabelecer o procedimento a ser seguido e a matéria a ser observada. O procedimento ou a matéria não são pressupostos ou condições para a aplicação da norma de competência, porquanto eles integram essa própria norma. Os três aspectos –

³⁶⁴ BRASIL, TCU, Ac. 2426-42/09, Plenário, Rel. Min. Raimundo Carreiro, 14.10.2009.

³⁶⁵ SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000, p. 77.

³⁶⁶ Sobre as normas que delimitam a matéria no contexto da produção abstrata de enunciados prescritivos, o autor expõe: “A estrutura dessa norma seria **antecedente**: dado o fato de o sujeito ou órgão competente exercer a competência. **Consequente**: deve ser a observância de observar os contornos materiais previstos na Constituição”. IVO, Gabriel. **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 26.

autoridade, procedimento e matéria – são indissociáveis. Determinada autoridade, ao exercer sua competência, precisa fazê-lo nos moldes prefixados pelo sistema normativo, tanto no que se refere ao modo (procedimento) quanto no que concerne ao conteúdo (matéria). Apenas para fins didáticos, os elementos autoridade, procedimento e matéria foram explicados separadamente.

4. NORMAS JURÍDICAS PRODUTO DO PROCESSO DECISÓRIO DO TCU

4.1. Estrutura Lógica das Normas Jurídicas

Pelo prisma sintático da linguagem pode-se analisar a norma jurídica em sua estrutura lógica. Esse plano, segundo escólio de Paulo de Barros Carvalho, “é formado pelo relacionamento que os símbolos linguísticos mantêm entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema”.³⁶⁷ Concerne, portanto, ao estudo da norma jurídica na sua estrutura lógico-formal, sendo temporariamente irrelevante o conteúdo das palavras contidas nos textos normativos, que só terá lugar no plano semântico.³⁶⁸

Na sua completude, a norma jurídica compõe-se basicamente de duas partes: norma primária e norma secundária, cada qual integrada pelas respectivas proposições hipótese (antecedente) e tese (consequente). A norma primária estabelece as relações deônticas entre direitos/deveres (em sentido amplo)³⁶⁹. Seu antecedente prevê a hipótese fática sobre a qual incide a norma, ao passo que o consequente estipula a relação jurídica entre sujeitos em posições ativa e passiva. Fala-se, então, da norma primária como norma de direito substantivo, dada a sua relação jurídica linear (sujeito ativo x sujeito passivo) contida no prescritor, sem a presença do Estado-juiz.³⁷⁰

Por seu turno, a norma secundária preceitua as consequências sancionadoras pelo descumprimento da norma primária³⁷¹. Contém no seu antecedente a inobservância do dever de prestação (ilicitude), pelo que exsurge a pretensão contida no consequente, relativa à possibilidade de exigir perante o Estado-juiz a efetivação compulsória do dever contido na norma primária.³⁷²

Cabe gizar que a norma primária, mesmo sendo de direito material, também possui aptidão para veicular sanções. Consoante as lições de Lourival Vilanova, as sanções embutidas nas normas de direito material dão-se entre os mesmos sujeitos da norma que estabelece a obrigação (fazer, não fazer, dar):

³⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 199.

³⁶⁸ SILVA, Beclaute Oliveira. Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais. Uma abordagem lógica. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 11, n. 1186, 30 set. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8990>>. Acesso em: 16 jul. 2013.

³⁶⁹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105.

³⁷⁰ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 188-189.

³⁷¹ *Ibid.*, p. 105.

³⁷² *Ibid.*, p. 189.

Temos, assim, as sanções incluídas na estrutura das normas primárias de direito material. Essas sanções situam-se nas relações como consequências decorrentes de certos pressupostos obrigacionais (obrigações de fazer, de omitir, de dar – genericamente, prestações do sujeito passivo). Seu cumprimento verifica-se dentro do poder de exigir a prestação correlata ao direito subjetivo material.³⁷³

Daí a classificação entre normas primárias dispositiva e sancionadora. A dispositiva “estatuí direitos e correspectivos deveres”; a sancionadora “tem por pressuposto o não-cumprimento de deveres ou obrigações; carece, entretanto, da eficácia coercitiva daquela [norma secundária]”.³⁷⁴ Esse comando sancionatório, de direito material é “acessório à primária, que tem conteúdo dispositivo (por não ter aspecto sancionatório) e terá por hipótese o inadimplemento da tese disposta no comando primário”.³⁷⁵

Em suma, a norma jurídica completa apresenta na sua composição a norma primária dispositiva (comunicadora de certo dever em razão da ocorrência de um fato lícito), a norma primária sancionadora (nem sempre está presente, mas, quando se manifesta, irroga uma sanção pelo descumprimento do dever contido na norma dispositiva) e a norma secundária (relativa à formação da relação jurídica processual, com a participação do Estado-juiz).³⁷⁶

Em linguagem formalizada, a estrutura lógica da norma jurídica completa pode ser assim representada: $D \{[(p \rightarrow q) \vee (-q \rightarrow r)] \vee [(-q \vee -r) \rightarrow S]\}$. Onde: “ $(p \rightarrow q)$ ” representa a norma primária dispositiva; “ $(-q \rightarrow r)$ ” simboliza a norma primária sancionadora; e, “ $[(-q \vee -r) \rightarrow S]$ ” corresponde à norma secundária.

Com mais detalhes, pode-se decodificar cada elemento daquela estrutura lógica assim: “D” = dever-ser neutro (functor-de-functor); “p” = antecedente da norma primária dispositiva; “ \rightarrow ” = operador implicacional entre o antecedente e o consequente da norma dispositiva; “q” = consequente da norma primária dispositiva; “v” = disjuntor incluído entre as normas primárias dispositiva e sancionadora; “-q” = antecedente da norma primária sancionadora, que corresponde à negação do consequente da norma primária dispositiva; “ \rightarrow ” = operador implicacional entre o antecedente e consequente da norma sancionadora; “r” = consequente da norma primária sancionadora (sanção de direito material); “v” = disjuntor incluído entre as normas primária e secundária; “-q v -r” = proposição composta que representa o antecedente da norma secundária (descumprimento da prestação da norma dispositiva ou

³⁷³ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 198.

³⁷⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 42-43.

³⁷⁵ SILVA, Beclate Oliveira. **A garantia fundamental à motivação da decisão judicial**. Salvador: Juspodivm, 2007, p. 48.

³⁷⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 61.

descumprimento da sanção de direito material); “→” = operador implicacional entre o antecedente e o conseqüente da norma secundária; e “S” = conseqüente da norma secundária (sanção aplicado pelo órgão estatal competente).³⁷⁷

Por ora, não interessa saber do conteúdo dessas normas, nem mesmo averiguar a relação entre os adjetivos geral/abstrato e individual/concreto que podem ser encontrados no antecedente e conseqüente de cada uma das normas jurídicas. Isso porque, para o aspecto sintático da norma jurídica, não há relevância na consistência do conjunto dos enunciados que integram a ordem jurídica. A lógica normativa nada diz sobre o conteúdo de normas.³⁷⁸

A validade da norma jurídica, no plano da sintaxe, consiste numa relação lógica por meio da qual é inserido um elemento no conjunto. Vale dizer, do ponto de vista lógico, a qualidade de norma jurídica válida significa simplesmente que ela é elemento pertencente ao sistema jurídico.³⁷⁹ Desse modo, para aferir a validade de uma decisão do Tribunal de Contas, bastaria verificar formalmente a pertinência da norma veiculada pelo acórdão com o sistema jurídico, sem considerar o aspecto semântico.

Contudo, é oportuno destacar que a criação do direito não se restringe tão somente aos cânones da lógica deontica. A atividade de estatuir normas jurídicas (na qual está inserida a produção jurídica do Tribunal de Contas) está vinculada a uma decisão política (ato de vontade). A racionalidade proporcionada pela lógica, nesse aspecto, é essencial para a orientação dos sujeitos produtores de normas, fornecendo critérios coerentes de decisão.³⁸⁰

É por essa razão que a forma sintática, no dizer de Riccardo Guastini, constitui apenas um indicativo do caráter prescritivo ou descritivo de determinada linguagem do direito:

Deve-se ressaltar, no entanto, que a forma sintática do enunciado é – por assim dizer – só uma sugestão, mas nenhuma evidência conclusiva para decidir sobre o caráter descritivo ou prescritivo da linguagem que seja tratada.³⁸¹ (tradução nossa)

³⁷⁷ Explicação inicialmente baseada na construção feita por Eurico de Santi. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 44. Houve a modificação apenas na colocação do “disjuntor includente” entre as normas primárias dispositiva e sancionadora, e entre as normas primária e secundária, seguindo a lição de Paulo de Barros Carvalho. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 55.

³⁷⁸ VERNENGO, Roberto J. Interpretación lógica del derecho y formas de decisión. **Anuario de Filosofía Jurídica y Social – Asociación Argentina de Derecho Comparado**, Buenos Aires, n. 9, p. 195-220, 1989, p. 202.

³⁷⁹ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 177.

³⁸⁰ VERNENGO, Roberto J., op. cit., p. 219.

³⁸¹ “Hay que subrayar, de todos modos, que la forma sintáctica del enunciado es – por decirlo así – solo un indicio, pero no una prueba concluyente, para decidir el carácter descriptivo o prescriptivo del lenguaje de que se trate”. GUASTINI, Riccardo. **Distintuendo: estudios de teoria y metateoría del derecho**. Trad. J. Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 93.

Assim, numa abordagem da decisão do Tribunal de Contas sob o prisma sintático da linguagem, interessa apenas consignar a premissa de que o conteúdo de seu provimento decisório deve seguir a estrutura lógica da norma jurídica que regula o dever de prestação de contas e as regras de controle externo do dispêndio de recursos públicos, segundo as implicações dos antecedentes e consequentes que integram as normas dispositivas e sancionadoras.

4.2. As Normas Abstratas, Concretas, Gerais e Individuais

Sob as regras de competência, de procedimento e de delimitação da matéria objeto de julgamento, ingressa no mundo jurídico o acórdão do Tribunal de Contas. Com base nos enunciados resultantes dessa produção jurídica, é possível reconstruir as normas jurídicas de conduta no caso concreto. Neste capítulo, essas normas serão analisadas a partir do modelo da regra-matriz de incidência proposto por Paulo de Barros Carvalho. Antes, porém, revela-se pertinente compreender a classificação das normas jurídicas a partir das significações das proposições hipótese e tese.

Como visto, as normas jurídicas ostentam uma proposição composta na qual a proposição hipótese (antecedente) liga-se à proposição tese (consequente) por meio da locução verbal “dever ser”.³⁸² Sob o ângulo semântico, é possível identificar se o antecedente de uma norma jurídica descreve, com função prescritiva³⁸³, uma situação abstrata ou concreta, bem como se o seu consequente regula uma relação jurídica geral ou individual.

A esse respeito, calha transcrever as lições de Beclaute Oliveira Silva:

O antecedente pode referir-se a fatos de possível ocorrência – abstração – ou a fatos que mediante a linguagem da prova admitida pelo direito já foram materializados – concreção. Esses fatos, malgrado sejam veiculados em uma forma descritiva, têm função prescritiva, conforme relato de Lourival Vilanova. (...) No que se refere ao

³⁸² SILVA, Beclaute Oliveira. **A cognição no mandado de segurança sob o prisma dialógico de Mikhail Bakhtin**. 2011. 291 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas/FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011, p. 90.

³⁸³ É oportuno ressaltar que a função prescritiva da linguagem do direito não se confunde com a forma como a linguagem está escrita no texto normativo. Logo, é perfeitamente possível que o texto esteja expresso na forma descritiva, mas isso não retira o caráter prescritivo da linguagem do direito. Sobre este assunto, Aurora Tomazini bem esclarece: “[...] a forma empregada na construção da linguagem não é um critério seguro para determinar sua função. Isto justifica o fato de o legislador, por exemplo, utilizar-se da forma declarativa para produzir enunciados prescritivos, sem que isso interfira na sua função. [...] Isto, porém, não desqualifica a função prescritiva da linguagem do direito positivo, que nada descreve, nem nada informa, dirigindo-se à região das condutas intersubjetivas com o intuito de regulá-las. Por este motivo, ainda que a estruturação frásica dos enunciados tenda a uma construção de sentido descritiva, são enunciados com função prescritiva, constituídos no intuito de disciplinar comportamentos, e assim devem interpretados”. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Linguagens jurídicas*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 35-36.

consequente, tem-se que este pode dirigir-se a uma classe indeterminada de sujeitos – generalização – ou destinar-se a sujeitos determinados – individualização.³⁸⁴

Vale dizer, a generalidade ou a individualidade presente no consequente tem a ver com o quadro de destinatários da norma jurídica, que irão compor as posições de sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídica. Logo, a norma será geral quando houver indeterminação quanto ao número de sujeitos. E será individual quando se dirigir a certo indivíduo ou a determinado grupo de pessoas.³⁸⁵

Por seu turno, o antecedente terá caráter abstrato ou concreto a depender da maneira pela qual os fatos estão tipificados na norma jurídica. Assim, a norma será abstrata se o conjunto de fatos nela descritos se referir a uma situação de possível ocorrência. E será concreto o comando normativo se a conduta regulada houver sido delimitada no espaço e no tempo.³⁸⁶

Consoante escólio de Luís Cesar Souza de Queiroz, a combinação das várias possibilidades de significações do antecedente e do consequente da norma jurídica pode resultar na composição dos seguintes tipos normativos:

- (a) Norma abstrata e geral – é aquela cujo antecedente descreve um fato hipotético de ocorrência possível e cujo consequente normativo regula uma relação jurídica entre sujeitos não individualizados (indeterminados) nos polos ativo ou passivo;
- (b) Norma concreta e individual – é aquela cujo antecedente descreve um fato já ocorrido no tempo e no espaço, e cujo consequente estabelece uma relação jurídica entre sujeitos individualizados;
- (c) Norma abstrata e individual – é aquela cujo antecedente descreve um fato hipotético de ocorrência possível e cujo consequente estabelece uma relação jurídica entre sujeitos determinados;
- (d) Norma concreta e geral é aquela cujo antecedente descreve um fato já ocorrido no tempo e no espaço, e cujo consequente normativo regula uma relação jurídica entre sujeitos não individualizados (indeterminados) nos polos ativo ou passivo.³⁸⁷

Tendo como parâmetro essa classificação, constata-se que o provimento decisório (conteúdo) do Tribunal de Contas, no exercício da competência julgadora (art. 71, II, da CF),

³⁸⁴ SILVA, Beclate Oliveira, **A cognição no mandado de segurança sob o prisma dialógico de Mikhail Bakhtin**. 2011. 291 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas/FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011, p. 90-91.

³⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 56.

³⁸⁶ *Ibid.*, p. 56.

³⁸⁷ QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 51.

veicula sempre normas jurídicas concretas e individuais. Elas possuem aptidão para regular as interações sociais formadas no bojo de um caso especificado, desiderato que não seria possível de ser alcançado pelas normas gerais e abstratas, as quais, “dada sua generalidade e posta sua abstração, não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido”.³⁸⁸

Nessa perspectiva, por intermédio de algum dos meios jurídicos autorizados pelo ordenamento jurídico, é levada ao conhecimento da Corte de Contas determinada situação na qual lhe compete decidir sobre a regularidade no manejo de recursos públicos, mediante o emprego dos critérios contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial, sob os aspectos da legalidade, economicidade e legitimidade da despesa.

Ao final do processo de contas, é proferida uma decisão jurídica visando à regulação daquela situação concreta em face da relação jurídica formada entre os órgãos da Corte de Contas (unidade técnica e Plenário) e um ou mais sujeitos passivos determinados. E como a regulação de conduta, no âmbito da linguagem-objeto do direito, é efetivada por meio de norma jurídica, tem-se que o produto da decisão do Tribunal de Contas constitui uma regra jurídica concreta e individual.

Daí por que, tomando os enunciados prescritivos reproduzidos no plano da literalidade textual (S_1), em cotejo com as significações construídas no plano das significações (S_2), chega-se ao plano das normas jurídicas (S_3) com a criação da norma de decisão, cuja composição sintática segue a estrutura lógica das normas jurídicas.

Assim, será possível construir uma norma primária concreta e individual dispositiva, que regulou a exigência do cumprimento de certos deveres pelo sujeito controlado. E, não tendo havido a prestação devida, terá incidido a norma sancionadora, também concreta e individual.

Há, no antecedente da norma dispositiva, a descrição de um evento ocorrido (fato) por meio de relato linguístico competente, com a estipulação, no conseqüente, do dever a ser cumprido pelo responsável. Com isso, instaura-se ainda no conseqüente uma relação jurídica entre o sujeito ativo (Tribunal de Contas) e o sujeito passivo (agente responsável pela administração dos recursos públicos).

De outro lado, no antecedente da norma sancionadora, estará relatado o descumprimento do dever prefixado no conseqüente da norma dispositiva (ex.: desvio de dinheiro público). Disso decorre a aplicação das sanções previstas no ordenamento jurídico para rejeitar as contas e condenar o gestor faltoso à recomposição do erário e/ou à aplicação de multa. No conseqüente dessa norma sancionadora, será instalada uma relação jurídica envolvendo a unidade técnica do

³⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 56.

Tribunal de Contas (sujeito ativo), o órgão colegiado desse mesmo Tribunal (Estado-controlador) e o agente público responsável (sujeito passivo). Isso será mais bem detalhado adiante, no tópico reservado às relações jurídicas instauradas no julgamento das contas.

4.3. Acórdão do TCU como Veículo Introdutor de Enunciados Prescritivos

A esta altura do trabalho, fica claro que da aplicação da norma de estrutura, que outorga competência para a produção jurídica de outras normas, nasce um documento normativo que faz parte de um tipo de instrumento produtor de enunciados prescritivos.³⁸⁹ Afirma Tárek Moussallem: “O veículo introdutor é construído a partir da leitura da enunciação-enunciada (entendida aqui como suporte físico) e é resultado da aplicação da norma sobre produção jurídica”.³⁹⁰

O acórdão do TCU, proferido no íntimo do processo contas, em conformidade com os ditames procedimentais que lhe são próprios, é produto da norma de estrutura. O antecedente descreve, com função prescritiva, o órgão competente para o controle externo das finanças estatais, o procedimento realizado em local e condições determinados. E o consequente estipula os sujeitos da relação jurídica de competência e o objeto prestacional dessa relação.³⁹¹

A inserção de toda regra no sistema jurídico é realizada por meio de outra norma jurídica, a denominada norma introdutora de normas. Ou seja, o ingresso de qualquer unidade normativa no ordenamento (ex.: norma concreta e individual criada pelo Tribunal de Contas) pressupõe um ato ponente de norma, jurisdicizado pela competência jurídica conferida a determinado sujeito para inserir norma no sistema.³⁹²

Ao tempo que a norma introduzida (conteúdo da norma introdutora) pode ser abstrata e geral, abstrata e individual, concreta e geral ou concreta e individual, a configuração da norma introdutora será sempre concreta e geral. No seu antecedente, há a descrição de um acontecimento especificado no espaço e no tempo, com a identificação do procedimento e da autoridade competente que produziu a norma. E no seu consequente é conferida uma conduta a um sujeito certo e determinado (órgão competente), devendo o seu comando ser observado por

³⁸⁹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 117.

³⁹⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, p. 136.

³⁹¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 74 e 80.

³⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 58-59.

todos os demais. Por isso a generalidade do consequente.³⁹³ É nesse contexto que se encontra a decisão do Tribunal de Contas como norma jurídica concreta e geral, introdutora de outras normas.

Desse modo, acentua Eurico de Santi, “emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, medida provisória, resoluções, decretos, sentenças, acórdãos e atos administrativos são veículos introdutórios de normas jurídicas”.³⁹⁴ A lei, bem como todos os instrumentos introdutores de normas, caracteriza em si mesmo uma norma jurídica³⁹⁵. A decisão do Tribunal de Contas, na forma de acórdão, tem conformação concreta e geral, apta a veicular norma jurídica concreta e/ou individual/geral, a depender da competência exercitada.

Para ilustrar essa construção, revela-se oportuna mais uma vez a transcrição dos ensinamentos de Gabriel Ivo, os quais, muito embora se refiram à lei, também são aplicáveis ao caso da decisão das Cortes de Contas:

Assim, a norma geral e concreta, construída por meio dos dados da enunciação enunciada, resulta da aplicação da norma de estrutura em que consiste o processo legislativo talhado na Constituição Federal. A enunciação-enunciada, que constitui o antecedente, relata o exercício da competência, ou seja, momentos do processo legislativo. Relata um fato efetivamente acontecido. O fato de produção daquele documento. Por isso se trata de norma concreta. O consequente é geral porque prescreve a obrigação de todos observarem o instrumento introdutor como “instrumento normativo do Estado”.³⁹⁶

O acórdão do Tribunal de Contas denuncia exatamente como se deu o seu processo de produção jurídica, mediante a indicação do órgão colegiado que o produziu (câmaras ou Plenário), demarcando as dimensões de espaço e tempo da realização do procedimento. Desse fato jurídico decorre a implicação da consequente relação jurídica de controle externo entre os órgãos internos da Corte e os sujeitos responsáveis pelo manejo de recursos públicos.

4.4. Relações Jurídicas no Âmbito do Julgamento das Contas pelo TCU

O Tribunal de Contas é órgão credenciado pelo sistema jurídico a produzir normas jurídicas visando a concretizar seu controle externo das finanças estatais. Tais normas, porque jurídicas, obedecem à estrutura lógica apresentada no item 4.1. Destarte, no processo de aplicação das regras de controle externo financeiro, à Corte de Contas são outorgadas

³⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 58-59.

³⁹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 60.

³⁹⁵ IVO, Gabriel. **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 67.

³⁹⁶ *Ibid.*, p. 67.

competências para a produção de normas jurídicas dispositivas e sancionadoras concretas e individuais, provenientes do julgamento das contas públicas.

Para que se possa bem compreender a composição dessas normas introduzidas pelo acórdão do TCU, cumpre explicar alguns aspectos das relações jurídicas instauradas no âmbito da Corte durante o processo de contas. Sem esse fundamental esclarecimento, poderia ser prejudicado o entendimento dos critérios pessoais que se instalam nos consequentes daquelas regras.

Em linhas gerais, a relação consiste numa estrutura composta por, pelo menos, dois termos unidos em função de um operador capaz de relacioná-los. São exemplos do estabelecimento de relações as expressões “igual a”, “maior que” e “divisor de”, além das “ter a faculdade de”, “estar obrigado a”, “estar proibido a”, para ilustrar tipos de relações próprias do direito.³⁹⁷

A relação jurídica (sentido estrito) é necessariamente interpessoal, pois se instaura, dentro do sistema jurídico, entre sujeitos-de-direito situados em posições implicadas de forma recíproca. Os direitos, faculdades, poderes e pretensões atribuídos a um sujeito estão correlacionados aos deveres jurídicos do outro, como diz Lourival Vilanova:

Descreve-se a relação jurídica indicando seus termos – os sujeitos-de-direito ativo e passivo – e o fator relacionante (relator “*ter a pretensão de*” e o seu simétrico, “*ter o dever de*”). Demais, a relação jurídica contém um dado-de-fato, sobre o qual tem incidência norma de direito. E, ainda, aqueles *relatores* (termos com função de relacionar), reciprocamente simétricos, que correlatam condutas e fatos relevantes para a conduta: enchem-se de *objeto*.³⁹⁸

O direito, em sua complexidade, compõe-se de inúmeras relações jurídicas. Do ponto de vista intranormativo, encontram-se relações jurídicas no interior das proposições consequentes das normas primária (dispositiva) e secundária (sancionadora). Na norma primária (dispositiva), que é de direito material, a ocorrência do fato descrito na hipótese implica uma relação jurídica R entre os sujeitos A (ativo) e B (passivo). Uma vez desatendido o dever pelo sujeito passivo dessa relação, exsurtem, agora no consequente da norma secundária, relações de direito processual, uma entre o sujeito A e o sujeito C (órgão-juiz), e outra entre esse sujeito C e o sujeito B, formando uma relação triádica.³⁹⁹

A norma secundária, portanto, inaugura uma relação jurídica formal (instrumental e interdependente), na qual duas relações têm como termo comum o órgão-juiz, formando um

³⁹⁷ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 120-121.

³⁹⁸ *Ibid.*, p. 121 e 136.

³⁹⁹ *Ibid.*, p. 175 e 195.

ângulo.⁴⁰⁰ Caso em que “(...) o sujeito proponente da ação passa ao tópico de parte ativa e o Estado, através do órgão, à posição de sujeito do dever”.⁴⁰¹

É claro no pensamento de Vilanova a presença de, pelo menos, três tipos de relações jurídicas intranormativas. No âmbito da norma primária, existem a relação jurídica material da norma dispositiva entre dois sujeitos-de-direito e a possível relação jurídica, também de direito material, da norma sancionadora, entre aqueles mesmos sujeitos. Além dessas, há a relação jurídica triádica da norma secundária, de cunho processual.⁴⁰²

Todavia, trata-se de um modelo de Teoria Geral do Direito, e, por essa característica, não tem a pretensão de detalhar todos os tipos de relações jurídicas possíveis num dado sistema jurídico de referência. Assim, nada obsta que o intérprete, ao aprofundar-se na análise de um segmento jurídico, encontre relações jurídicas novas, com marcas peculiares. Isso não significa necessariamente ir de encontro aos protótipos inicialmente pensados. Aliás, pode até ser encarado como um desdobramento daquela Teoria Geral.

Por oportuno, o próprio Lourival Vilanova assim escreve:

Em cada segmento jurídico, a relação jurídica especifica-se com alguma (pelo menos uma) propriedade. Comparativamente, percebemos que todas são *relações jurídicas*, são espécies desse gênero, ou subclasses da classe sobreposta “relação jurídica”. Alcançamos essa sobreclasse comparativamente. O *processus* para alcançar esse nível é a generalização.⁴⁰³

No contexto do julgamento das contas públicas, identificam-se duas subclasses de relações jurídicas, uma de direito material e outra de direito processual. Explica-se. A princípio, existe uma relação de direito material, consubstanciada na norma dispositiva que impõe o dever de prestação de contas, por exemplo. Ocupando um termo está o TCU (polo ativo); no outro, encontra-se o administrador ou responsável (polo passivo). No meio, o fator que relaciona os dois termos é a expressão “estar obrigado a”. É dizer, nesse exemplo de relação material, o sujeito passivo (administrador ou responsável), por força de mandamento constitucional (art. 71, II, da CF), está obrigado a prestar contas da sua gestão financeira ao sujeito ativo (TCU).

A relação inicia-se sem caráter contencioso, porque a finalidade do sujeito passivo é a obtenção de declaração do TCU atestando a regularidade das suas contas, e não existe interesse deliberado do Órgão de Contas em contrariar essa pretensão do responsável. Nesse primeiro

⁴⁰⁰ CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução à teoria geral do processo civil**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 35.

⁴⁰¹ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 196 e 202.

⁴⁰² *Ibid.*, p. 189-191 e 204.

⁴⁰³ *Ibid.*, p. 296.

momento, há uma conjugação de esforços para que seja realizado o comando constitucional que impõe o dever de prestar contas.⁴⁰⁴ A relação entre o sujeito controlador (Tribunal de Contas) e o sujeito controlado (administrador ou responsável) é linear. O Tribunal exige diretamente do sujeito controlado o cumprimento do dever, tal como sucede na norma primária sancionadora, na qual “A exigibilidade do titular ativo dirige-se imediatamente ao titular passivo, sem intermediariedade”.⁴⁰⁵

Contudo, quando a unidade técnica do TCU, em parecer técnico conclusivo, aponta a existência de irregularidades nas contas prestadas, instala-se outra relação jurídica, de natureza processual não judicial, que é informada pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, por força do disposto no art. 12 da Lei nº 8.443/92.⁴⁰⁶⁴⁰⁷ Essa nova relação jurídica é angular, pois contempla duas relações lineares: uma formada entre a unidade técnica e as câmaras ou Plenário, e outra estruturada entre o responsável e as câmaras ou Plenário. Agora, perceba-se, somente haverá a relação triádica se for verificada, pela unidade técnica, irregularidade nas contas. Nesta hipótese deverá ser determinada a citação (se houver débito) ou a audiência do responsável (se não houver imputação de débito), para integrar a relação processual e oferecer suas justificativas de defesa em face das falhas apontadas pela unidade técnica.

Calha reproduzir as pertinentes lições de Benjamin Zymler:

Na forma do art. 12 da Lei nº 8.443/92, verificada irregularidade nas contas, o Relator ou o Tribunal, se houver débito, ordenará a citação do responsável para recolher a quantia devida ou apresentar defesa. Não havendo débito, determinará a audiência do responsável para apresentar razões de justificativa. Em qualquer caso, forma-se relação processual triangular *mutatis mutandis*, em que a unidade técnica do TCU incumbida da instrução do processo e o próprio responsável posicionam-se em dois vértices (partes), enquanto o terceiro, destinado ao “Estado-juiz”, é ocupado pelo relator ou Colegiado competente (Câmaras ou Plenário).⁴⁰⁸

⁴⁰⁴ ZYMLER, Benjamin. **Direito administrativo e controle**. 3. ed. 1. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 248.

⁴⁰⁵ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 204.

⁴⁰⁶ ZYMLER, Benjamin, op. cit., p. 248.

⁴⁰⁷ Art. 12. Verificada irregularidade nas contas, o Relator ou o Tribunal:

I - definirá a responsabilidade individual ou solidária pelo ato de gestão inquinado;

II - se houver débito, ordenará a citação do responsável para, no prazo estabelecido no Regimento Interno, apresentar defesa ou recolher a quantia devida,

III - se não houver débito, determinará a audiência do responsável para, no prazo estabelecido no Regimento Interno, apresentar razões de justificativa; não resulte dano ao Erário;

IV - adotará outras medidas cabíveis.

⁴⁰⁸ ZYMLER, Benjamin, op. cit., p. 248. Em sentido diverso, Paulo Antônio Fiúza Lima aduz que na relação processual do TCU existem apenas duas partes: parte e o juiz. Nestes termos: “Diferentemente das relações processuais no âmbito do direito civil e do direito penal acolhidas pelo Poder Judiciário, constituídas por três pilares, quais sejam: autor, réu e juiz, os processos de contas e de fiscalização submetidos ao Tribunal de Contas da União constituem-se de apenas duas partes: o(s) responsável(is) e o juiz. Esta composição processual deriva-se das competências atribuídas ao TCU, discriminadas nos artigos 70 e 71 da Constituição Federal. (...) Vê-se, portanto, a não pertinência das figuras convencionais de autor e réu na relação processual em processo de contas”. LIMA, Paulo Antônio Fiúza. O processo no Tribunal de Contas da União – comparações com o processo civil –

Trata-se de uma lição que pode espelhar, com as adaptações necessárias, a relação processual a que alude Vilanova: “As duas relações lineares, reunidas em um ponto – o órgão jurisdicional –, perfazem a angularidade da relação jurídico-processual. O objeto comum de ambos os sujeitos, o ativo e o passivo, é a prestação da tutela jurisdicional do Estado”.⁴⁰⁹ No processo de contas, a diferença é que o objeto comum não é a tutela jurisdicional do Estado, e sim o controle externo da atividade financeira do Estado, incumbido ao TCU (ou ao Legislativo, no caso do controle político sobre as contas de governo).

A relação formada entre a unidade técnica e o colegiado competente tem natureza intraorgânica e é regulada preponderantemente por normas internas. O fator relacional está presente no art. 1º, § 3º, da Lei nº 8.443/91⁴¹⁰, que toma o parecer conclusivo da unidade técnica, contendo proposta de encaminhamentos, como parte essencial da decisão do Tribunal. No campo do direito público, a presença da relação intraorgânica é possível de ocorrer no interior de órgãos complexos, onde cada órgão menor tem aptidão para figurar como sujeito-de-direito perante outros órgãos.

Lourival Vilanova explica com riqueza de detalhes essa forma de relação jurídica:

Distinguem-se, como vimos, as relações jurídicas no interior dos órgãos e relações dos órgãos entre si. Num órgão complexo (órgão de órgãos, órgão uni ou pluripessoal que entra a compor outro órgão) há relações, ainda que regidas por normas internas. Cada órgão é sujeito-de-direito, é um centro unitário de imputação, de atribuição de direitos e deveres. (...)

A unidade, que requer o ser sujeito-de-direito, não se compromete pelo fato de em seu interior haver relações jurídicas. Relações jurídicas verificam-se entre termos. Os termos da relação são sujeitos, não objetos, coisas, situações objetivas. A relação entre um juiz e outro juiz, entre juiz singular e órgão colegial julgador é relação jurídica, ainda que entre subórgãos de um órgão total – o Poder Judiciário.⁴¹¹

Deve ser dito, porém, que a relação jurídica processual não judicial nascida no julgamento das contas é *sui generis*, pois não se confunde com, nem afasta o surgimento da norma secundária propriamente dita, que tem aplicação no processo judicial. Com efeito,

independência e autonomia do órgão para o levantamento de provas em busca da verdade material. In: SOUSA JUNIOR, José Geraldo de (Org.). **Sociedade democrática, direito público e controle externo**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2006, p. 469.

⁴⁰⁹VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 190.

⁴¹⁰Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta Lei:

§ 3º Será parte essencial das decisões do Tribunal ou de suas Câmaras:

I - o relatório do Ministro-Relator, de que constarão as conclusões da instrução (do relatório da equipe de auditoria ou do técnico responsável pela análise do processo, bem como do parecer das chefias imediatas, da unidade técnica), e do Ministério Público junto ao Tribunal;

II - fundamentação com que o Ministro-Relator analisará as questões de fato e de direito;

III - dispositivo com que o Ministro-Relator decidirá sobre o mérito do processo.

⁴¹¹ VILANOVA, Lourival, op. cit., p. 282-283.

conforme adverte Zymler, a característica geométrica típica do processo em que se exerce tutela jurisdicional serve apenas como esquema de apoio para a compreensão da relação processual do controle externo encabeçado pelo TCU.⁴¹²

Ademais, o papel desempenhado pela unidade técnica não é o de parte em sentido estrito, como as partes no processo judicial, porquanto ela não possui direitos subjetivos a defender em face do sujeito controlado.⁴¹³ Tanto é verdade que, caso a decisão do colegiado divirja das conclusões do relatório técnico, os membros da unidade técnica não têm legitimidade para recorrer. Importa salientar que essa ausência de contrastes entre direitos subjetivos de maneira alguma descaracteriza a posição da unidade técnica como sujeito-de-direito, já que a pretensão (processual ou material) de certo órgão pode consubstanciar-se em deveres genéricos ou específicos de atender a algo em relação a outro órgão.⁴¹⁴

Sobre a função peculiar da unidade técnica na relação processual, são elucidativas as palavras de Benjamin Zymler:

Na verdade, a unidade técnica não exerce, *stricto sensu*, papel de parte. Realiza, isto sim, dupla função, vinculada, primeiramente, à reunião de elementos probatórios e, num segundo momento, à livre apreciação das razões exaradas pelo responsável. De nenhuma forma busca defender direitos subjetivos que se oponham à finalidade pública expressa nos comandos legais e regulamentares que normatizam a atividade financeira do Estado.⁴¹⁵

Observa-se que a atividade da unidade técnica, enquanto termo da relação processual não judicial, é fundamental para o juízo que será formulado pelas câmaras ou pelo Plenário. Ela agrupa todos os documentos apresentados pelo gestor, emite parecer conclusivo sobre a regularidade das contas e tem competência para apreciar as razões de justificativas ofertadas pelo gestor responsável, se for o caso.

4.5. Composição da Regra-matriz dos Deveres nas Contas Públicas

A regra-matriz de incidência é um modelo científico de compreensão do fenômeno jurídico edificado por Paulo de Barros Carvalho. Trata-se de um arquétipo resultante da

⁴¹² ZYMLER, Benjamin. **Direito administrativo e controle**. 3. ed. 1. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 248.

⁴¹³ *Ibid.*, p. 249.

⁴¹⁴ “Seria *restringir* o conceito de relação jurídica só tomar as posições dos sujeitos-de-direito como titulares de direitos subjetivos e de deveres jurídicos. O que não falta numa relação jurídica em sentido amplo, ou em sentido estrito, é de um lado um portador de *pretensão* (*substantiva/processual*); no outro pólo da relação, o portador do dever de prestar. *Pretensão e prestação*, em sentido amplo, são termos *correlatos* (correlatos: em recíproca relação): faculdade de exigir, dever genérico ou específico de atender”. VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 236.

⁴¹⁵ ZYMLER, Benjamin, op. cit., p. 249.

decomposição analítica dos elementos mínimos que compõem as proposições hipótese e tese da norma jurídica. É uma técnica que “(...) permite montar a estrutura lógica básica de toda e qualquer norma jurídica, isto é, oferece os elementos mínimos para sua existência. Trata-se de um juízo hipotético-condicional que veicula uma hipótese a uma consequência”.⁴¹⁶

A nomenclatura “regra-matriz de incidência” tem uma razão de ser. Aurora Tomazini de Carvalho apresenta uma clara explanação do sentido de cada um dos termos que integram essa expressão. “Regra” é sinônimo de norma jurídica, “matriz” tem o sentido de padrão sintático-semântico, e “incidência” tem a ver com a referência à aplicação das normas. Eis na íntegra o seu escólio:

Na expressão “regra-matriz de incidência” emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque se trata de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E “de incidência”, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas.⁴¹⁷

A formação da regra-matriz de incidência dá-se pela ação do intérprete, que, mediante abstração lógica, identifica no antecedente os critérios material (conduta ou estado de um sujeito), temporal (demarcação das circunstâncias de tempo em que o fato pode acontecer) e espacial (delimitação do lugar de possível ocorrência do fato); e no consequente, os critérios pessoal (a relação entre sujeitos ativo e passivo) e prestacional (definição do objeto da obrigação, que no direito tributário corresponde ao critério quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota).⁴¹⁸

Como já dito, o esquema da regra-matriz tem origem no plano científico, portanto o seu uso ou não na prática jurídica, na realização do direito positivo, vai depender da escolha metodológica do intérprete. Com ou sem o emprego da regra-matriz, a engrenagem do sistema jurídico continuará funcionando. Todavia, é recomendável a busca pelo aperfeiçoamento das técnicas de estudo da norma jurídica, a fim de que seja facilitada a sua compreensão e aplicação no caso concreto.

Inspirados nesse propósito, mencionam-se duas finalidades básicas que justificam a utilização do esquema lógico da regra-matriz de incidência. Em primeiro lugar, ela serve para

⁴¹⁶ OLEINIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 312.

⁴¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: 2013, p. 380.

⁴¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 605.

delimitar de forma adequada o campo de aplicação da norma jurídica. Os critérios do antecedente e do consequente são úteis para precisar a realização do fato e a formação da relação jurídica. Em segundo lugar, a técnica da regra-matriz contribui para o controle de constitucionalidade e legalidade da norma jurídica. A identificação do campo de incidência e dos critérios que informam o fenômeno jurídico fornece subsídios mais precisos para viabilizar o controle da aplicação de uma norma no caso concreto, em contraste com o respectivo padrão sintático-semântico da regra-matriz.⁴¹⁹

4.5.1. Antecedente da norma jurídica primária dispositiva

O antecedente (hipótese ou descritor) contém a descrição, com função prescritiva, do fato suscetível de ocorrência no mundo fático. Nele, encontram-se os três critérios: material, espacial e temporal.⁴²⁰ Nos itens subsequentes, tais critérios serão analisados isoladamente.

4.5.1.1. Critério material

Material é o critério que, abstraídas as circunstâncias de espaço e tempo, designa o comportamento de uma pessoa (física ou jurídica) representado linguisticamente por um verbo pessoal e seu complemento.⁴²¹ É impossível “construir-se um fato sem a presença de um verbo, o que demonstra a força imensa que a linguagem exerce na comunicação”.⁴²² Vale ressaltar que o critério em evidência alberga não apenas os verbos que exprimem ação (matar, importar, exportar, auferir, etc.), como também aqueles que expressam um estado (ser, estar, permanecer, etc.).⁴²³

Para demarcação do critério material da regra-matriz do dever de prestação e tomada de contas ordinárias, o ponto de partida é a disposição do art. 71, II, da CF/88, núcleo semântico da competência julgadora das Cortes de Contas sobre as contas públicas:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

⁴¹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: 2013, p. 416-418.

⁴²⁰ LEITE JÚNIOR, Orlando. **A regra-matriz do IVVC: sua textualidade**. São Paulo: Gonçalves, 1993, p. 155.

⁴²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: 2010, p. 322.

⁴²² OLEINIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 317.

⁴²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 461.

II - julgar as contas dos **administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal**, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário; (grifo nosso)

O critério material da regra-matriz é formado por um verbo de estado, na forma infinitiva, “ser administrador ou responsável”, que indica um estado da pessoa (semelhante ao critério material da regra-matriz do IPTU: “ser proprietário de imóvel...”), mais o complemento verbal “por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal”.

Quando a Carta da República fala em “julgar as contas dos administradores e demais responsáveis”, aponta para as contas ordinárias, também conhecidas como contas anuais ou contas de gestão.⁴²⁴ Como será mais bem demonstrado no tópico do critério pessoal, hodiernamente não apenas os responsáveis por atos de emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimimento de fundos ou dispêndio de recursos públicos estão sujeitos ao julgamento pela Corte de Contas.

Para facilitar a explanação da regra-matriz, será substituída a locução “recursos públicos” pelo enunciado “dinheiros, bens e valores públicos”. Já a expressão “da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal” será trocada pela “Administração Pública federal”, que engloba todas as entidades da administração direta e indireta da União.

Após essa simplificação linguística, o critério material da norma das contas ordinárias pode ser enunciado assim: “ser administrador ou responsável por recursos públicos da Administração Pública federal”. Corroborando essa ideia, ao tratar da composição da norma dispositiva no âmbito do Tribunal de Contas de Alagoas, Ricardo Schneider Rodrigues adota o verbo de estado (ser) como critério material da regra:

A norma primária dispositiva teria a seguinte formulação: **ser gestor público ou responsável por bens e valores públicos, no Estado de Alagoas**, então deve adotar as providências determinadas pelo Tribunal de Contas, necessárias ao exato cumprimento da lei, em caso de ilegalidade ou irregularidade, no prazo assinado.⁴²⁵ (grifo nosso)

Um exemplo interessante que confirma essa ideia é o enunciado da Súmula 230 do TCU:

Compete ao prefeito sucessor apresentar as contas referentes aos recursos federais recebidos por seu antecessor, quando este não o tiver feito ou, na impossibilidade

⁴²⁴ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 418.

⁴²⁵ RODRIGUES, Ricardo Schneider. As multas nos tribunais de contas: estrutura lógica da regra sancionatória. **Revista Interesse Público**, a. 16, n. 83, p. 261-280, Belo Horizonte: Fórum, jan./fev. 2014, p. 278.

de fazê-lo, adotar as medidas legais visando ao resguardo do patrimônio público com a instauração da competente Tomada de Contas Especial, sob pena de corresponsabilidade.

Em outras palavras, o sujeito que assumiu o cargo político de prefeito, embora sem ter participado do ato que deu ensejo ao repasse de recursos federais ao Município, deverá prestar contas sobre tais verbas ao órgão competente, caso tal providência não tenha sido adotada pelo prefeito antecessor; ou, ainda, na hipótese de o prazo para prestar contas ter expirado na gestão do prefeito atual.

O certo é que o singelo fato de “ser prefeito” torna o indivíduo responsável pela comprovação da aplicação do dinheiro público, ainda que tais verbas tenham sido geridas pelo gestor predecessor. Se não for possível prestar contas, em razão, por exemplo, da ausência da documentação necessária, caberá ao alcaide atual efetuar as medidas tendentes à defesa do patrimônio público e à apuração de responsabilidades.

A regra estampada na Súmula 230 do TCU encontra respaldo normativo no art. 84 do Decreto-Lei nº 200/67⁴²⁶ e na Lei nº 8.443/92⁴²⁷; estes estabelecem o dever das autoridades administrativas, sob pena de corresponsabilidade, de tomar providências imediatas para assegurar o ressarcimento ao erário e instaurar a tomada de contas em face daqueles que tenham sido omissos no dever de prestar contas ou tenham causado prejuízos aos cofres públicos.

A respeito da aludida súmula, o TCU, por meio do Acórdão 4.397/2009, adotou o entendimento de que ela “só é aplicável, quando, apesar de os recursos públicos terem sido transferidos e aplicados na gestão do prefeito antecessor, o prazo para prestar contas recaia na gestão do prefeito sucessor”.⁴²⁸

O fato de “ser gestor municipal” é suficiente para que se exija o cumprimento de certos deveres envolvendo o gasto público, ainda que tais recursos tenham sido geridos pelo gestor antecessor. Nestes termos, decidiu o TCU, conforme Acórdão 2.773/2012:

Em consonância com a jurisprudência desta Corte de Contas, o fato de os recursos não terem sido geridos pelo sucessor, por si só, não afasta sua responsabilidade pela demonstração da boa e regular aplicação dos recursos. **A Súmula 230 do TCU é clara**

⁴²⁶ Art. 84. Quando se verificar que determinada conta não foi prestada, ou que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, as autoridades administrativas, sob pena de co-responsabilidade e sem embargo dos procedimentos disciplinares, deverão tomar imediatas providências para assegurar o respectivo ressarcimento e instaurar a tomada de contas, fazendo-se as comunicações a respeito ao Tribunal de Contas.

⁴²⁷ Art. 8º Diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, na forma prevista no inciso VII do art. 5º desta Lei, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração da tomada de contas especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

⁴²⁸ BRASIL, TCU, Ac. 4397/2009, Primeira Câmara, Rel. Min. Augusto Nardes, 28/8/2009.

ao estabelecer que essa responsabilidade é automaticamente repassada ao novo ocupante do cargo, quando tal providência não tiver sido adotada pelo antecessor. Infere-se, todavia, dessa mesma Súmula, que a corresponsabilidade do sucessor constitui presunção legal relativa, haja vista que poderá ser afastada no caso de terem sido adotadas as medidas legais visando ao resguardo do patrimônio público, o que, realmente, ficou demonstrado nesta TCE.⁴²⁹ (grifo nosso)

É dizer, assumir a posição de administrador ou responsável implica, no prescritor da regra-matriz, a sujeição. Terá ele de satisfazer diretamente a certos objetos prestacionais em face de um sujeito ativo, formando assim uma relação jurídica de direito material. Tudo isso dentro de uma sistemática procedimental própria dos processos de contas, em que o gestor atual poderá afastar a presunção contida na Súmula 230. Poderá, inclusive, comprovar a prática de todas as medidas legalmente cabíveis e a ausência de nexo de causalidade entre a irregularidade porventura encontrada e os seus atos de gestão.

4.5.1.2. Critério espacial

O critério espacial, que estabelece o lugar-geográfico do comportamento regulado⁴³⁰, nem sempre se encontra explicitado na literalidade textual. Ora por predileção política, ora por falta de apuro do legislador, às vezes o texto contém apenas indícios do local da ocorrência do fato. Em casos tais, caberá ao aplicador um maior esforço interpretativo para a necessária identificação do lugar.⁴³¹

Aurora Tomazini de Carvalho, baseada nas lições de Paulo de Barros Carvalho, classifica o critério espacial em quatro tipos:

Identificamos, aqui, claramente, os quatro tipos de critérios espaciais: (i) pontual, que indica um local determinado, exclusivo e de número limitado; (ii) regional, que assinala uma área específica, ou uma região; (iii) territorial, que identifica o próprio campo de vigência da norma; (iv) universal, que demarca uma área mais abrangente do que o campo de vigência da norma.⁴³²

Inexiste, no ordenamento jurídico pátrio, a indicação precisa do local onde poderá configurar-se o estado de “ser administrador ou responsável por recursos públicos da Administração Pública federal”. O TCU detém, é verdade, jurisdição em todo o território nacional, na forma do art. 73, *caput*, da CF/88. Essa disposição, entretanto, tem a ver com o

⁴²⁹ BRASIL, TCU, Ac. 2773/2012, Primeira Câmara, Rel. Min. José Múcio Monteiro, 15/5/2012.

⁴³⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 129.

⁴³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: 2010, p. 323.

⁴³² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**: o constructivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: 2013, p. 397.

âmbito territorial dos efeitos jurídicos das suas decisões (âmbito de vigência), e não com o local de aperfeiçoamento do ato que torna alguém administrador ou responsável.

Com suporte naquela classificação, o critério espacial da regra-matriz do dever de prestação de contas anual perante o TCU é do tipo territorial, compreendendo o mesmo território de atuação do TCU, o território nacional. Mas isso se deve ao fato de que, em se tratando da administração pública federal, a assunção da condição de administrador ou responsável deverá ocorrer necessariamente em algum ponto do território nacional, com a edição do ato administrativo pertinente.

Importante destacar que o local não é relevante para atrair a competência da Corte. O órgão de julgamento das contas é definido pela conjugação da matéria (recursos públicos da administração pública federal) e das pessoas (administradores e responsáveis indicados nos incisos I a VI do art. 5º c/c arts. 6º e 7º da Lei nº 8.443/92).

4.5.1.3. Critério temporal

Segundo adverte Tárek Moysés Moussallem, “o direito como fator cultural está indelevelmente marcado pelo *tempo*”. Entre as várias possibilidades da relação direito-tempo (prazos processuais, decadência, prescrição, revogação, etc.), a dimensão temporal tem lugar no descritor da norma jurídica, como critério temporal.⁴³³ Esse critério traduz-se no “feixe de informações contidas na hipótese normativa que nos permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico”.⁴³⁴

Igualmente ao critério espacial, o critério temporal nem sempre se encontra enunciado de forma clara no texto normativo. Em algumas passagens, o legislador deixa implícito o momento em que se consuma o fato hipoteticamente previsto.⁴³⁵ Com relação ao fato de “ser administrador ou responsável”, o instante do aperfeiçoamento é variável. Irá depender da data em que se tornou perfeito o ato que atribuiu a determinada pessoa aquele *status* de responsável pela gestão de recursos financeiros.

O critério temporal da regra-matriz do dever de prestação de contas ordinárias corresponde ao momento em que a autoridade administrativa foi investida na condição de “administrador ou responsável por recursos públicos da administração pública federal”; refere-

⁴³³ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: 2005, p. 83 e 84-85.

⁴³⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: 2013, p. 398.

⁴³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: 2009, Noeses, p. 469.

se ao momento de ocorrência do verbo contido no descritor. Para tanto, é necessária a edição de ato, por autoridade competente, para atribuir a certa pessoa essa posição.

De acordo com Ricardo Schneider Rodrigues, “Ao assumir o múnus público, o gestor já se torna obrigado a prestar contas de todos os seus atos, ficando submetido à constante fiscalização por parte de diversos órgãos de controle”.⁴³⁶ Na cronologia da gestão dos recursos públicos, para fins da prestação de contas anual, o momento em que se configura o estado de ser responsável é o marco temporal da hipótese da norma dispositiva.

Exemplificando: quando o Reitor da Universidade B delega a competência de ordenação de despesas ao Pró-Reitor de Administração, deve fazê-lo por meio de ato normativo específico, geralmente denominado portaria. Esse ato será exarado em algum ponto do território nacional (ex.: Brasília), publicado em meio oficial, com uma data específica. É exatamente essa data de publicação do ato que servirá para demarcar o momento no qual se perfaz o fato de aquele Pró-Reitor ser responsável pelos recursos públicos da Universidade B.

4.5.2. Consequente da norma jurídica primária dispositiva

O consequente (tese ou prescritor) da regra-matriz contém os dados que permitem saber quem são os sujeitos da relação jurídica, bem como dimensionar a obrigação a ser adimplida.⁴³⁷ Por isso, nele se acham os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e prestacional (determinação da obrigação). Esses critérios serão trabalhados de forma apartada nos itens ulteriores do presente tópico.

4.5.2.1. Critério pessoal

Paulo de Barros Carvalho explica que o “critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro”.⁴³⁸ Isto é, o critério pessoal “informa os sinais que permitem identificar os sujeitos de direito referentes à relação intersubjetiva prescrita”.⁴³⁹

⁴³⁶ RODRIGUES, Ricardo Schneider. As multas nos tribunais de contas: estrutura lógica da regra sancionatória. **Revista Interesse Público**, a. 16, n. 83, p. 261-280, Belo Horizonte: Fórum, jan./fev. 2014, p. 278.

⁴³⁷ OLEINIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 313.

⁴³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: 2010, p. 348.

⁴³⁹ QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 173.

Nesse critério, situam-se os sujeitos ativo e passivo que poderão integrar uma dada relação jurídica. O legislador se utiliza de palavras com maior ou menor grau de generalidade para designar tais pessoas. Aurora Tomazini elenca três graus de individualização:

- (i) individuais, que apresentam para um único sujeito no polo ativo ou no polo passivo (ex.: Francisco e Marcos);
- (ii) genéricas, que delimitam um conjunto de pessoas a ocuparem a posição de sujeito ativo ou passivo da relação (ex.: o proprietário de veículo automotor; o comprador de mercadoria; o réu revel; o trabalhador rural; etc.);
- (iii) coletivas, que assinalam para todos os membros de uma comunidade (ex.: todos (...)).⁴⁴⁰

Em se tratando de controle externo, o texto constitucional é claro ao colocar o Tribunal de Contas da União na posição de sujeito ativo da regra que institui o julgamento das contas públicas, sejam elas ordinárias ou especiais, nos termos da competência regulada no art. 71, II, CF/88. Tendo em mira aquela categorização de sujeitos – individuais, genéricas e coletivas –, tem-se que o polo ativo da regra em análise é do tipo individual, pois é composto por um único órgão, o TCU, em regime inicial de conjugação de esforços, onde se destaca a função exercida pela unidade técnica, que tem o primeiro contato com os documentos apresentados pelo gestor responsável.

A Corte de Contas é parte ativa de uma relação jurídica material entre controlador e controlado, o que, a princípio, pode levar ao entendimento de que o julgamento das contas não é feito de maneira imparcial. Todavia, algumas características relativas aos membros e ao funcionamento do Tribunal de Contas servem para afastar a conotação de parcialidade dos Ministros no exercício de suas competências, entre elas, a de julgar contas.

Antes, porém, cumpre fixar uma definição de imparcialidade. De acordo com Javier Medina Guijarro, a imparcialidade caracteriza-se pela ideia de que o julgamento não seja pautado por critérios de ordem pessoal ou ideológica, isto é, que a decisão não seja tomada com base em convicções alheias aos contornos estabelecidos pelo direito. Ao agir desse modo, o julgador também estará assegurando a sua independência funcional.⁴⁴¹

Para explicar essa questão, adota-se a proposta de divisão teórica entre imparcialidade subjetiva e imparcialidade objetiva, consagrada na jurisprudência do Tribunal Europeu de Direitos Humanos, mas de aplicação prática também ao caso dos Tribunais de Contas.

⁴⁴⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: 2013, p. 408.

⁴⁴¹ MEDINA GUIJARRO, Javier. La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en España. **Revista Española de Control Externo**, Madrid, v. 5, n. 15, p. 73-100, 2003, p. 87.

A imparcialidade subjetiva busca evitar a participação do julgador em caso no qual ele tenha interesse pessoal direto ou indireto na matéria a ser decidida.⁴⁴² Para que essa forma de imparcialidade seja observada pelos Ministros do TCU, o sistema jurídico pátrio traça regras que garantem independência (art. 73, § 3º, da CF⁴⁴³ e art. 73 da LOTCU⁴⁴⁴) e impõem vedações a esses julgadores (art. 74 da LOTCU⁴⁴⁵ e art. 39 do RITCU⁴⁴⁶).

⁴⁴² MEDINA GUIJARRO, Javier. La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en España. **Revista Española de Control Externo**, Madrid, v. 5, n. 15, p. 73-100, 2003, p. 89.

⁴⁴³ Art. 73. (...)

§ 3º Os Ministros do Tribunal de Contas da União terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, aplicando-se-lhes, quanto à aposentadoria e pensão, as normas constantes do art. 40. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

⁴⁴⁴ Art. 73. Os ministros do Tribunal de Contas da União terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos ministros do Superior Tribunal de Justiça e somente poderão aposentar-se com as vantagens do cargo quando o tiverem exercido efetivamente por mais de cinco anos.

Parágrafo único. Os ministros do Tribunal gozarão das seguintes garantias e prerrogativas:

I - vitaliciedade, não podendo perder o cargo senão por sentença judicial transitada em julgado;

II - inamovibilidade;

III - irredutibilidade de vencimentos, observado, quanto à remuneração, o disposto nos arts. 37, XI, 150, II, 153, III e 153, § 2º, I, da Constituição Federal;

IV - aposentadoria, com proventos integrais, compulsoriamente aos setenta anos de idade ou por invalidez comprovada, e facultativa após trinta anos de serviço, contados na forma da lei, observada a ressalva prevista no *caput*, *in fine*, deste artigo.

⁴⁴⁵ Art. 74. É vedado ao ministro do Tribunal de Contas da União:

I - exercer, ainda que em disponibilidade, outro cargo ou função, salvo uma de magistério;

II - exercer cargo técnico ou de direção de sociedade civil, associação ou fundação, de qualquer natureza ou finalidade, salvo de associação de classe, sem remuneração;

III - exercer comissão remunerada ou não, inclusive em órgãos de controle da administração direta ou indireta, ou em concessionárias de serviço público;

IV - exercer profissão liberal, emprego particular, comércio, ou participar de sociedade comercial, exceto como acionista ou cotista sem ingerência;

V - celebrar contrato com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista, fundação, sociedade instituída e mantida pelo poder público ou empresa concessionária de serviço público, salvo quando o contrato obedecer a normas uniformes para todo e qualquer contratante;

VI - dedicar-se à atividade político-partidária.

⁴⁴⁶ Art. 39. É vedado ao ministro do Tribunal:

I – exercer, ainda que em disponibilidade, outro cargo ou função, salvo uma de magistério;

II – exercer cargo técnico ou de direção de sociedade civil, associação ou fundação, de qualquer natureza ou finalidade, salvo de associação de classe, sem remuneração;

III – exercer comissão remunerada ou não, mesmo em órgãos de controle da administração pública direta ou indireta, ou em concessionárias de serviço público;

IV – exercer profissão liberal, emprego particular ou comércio, ou participar de sociedade comercial, exceto como acionista ou cotista sem ingerência;

V – celebrar contrato com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista, fundação, sociedade instituída e mantida pelo poder público ou empresa concessionária de serviço público, salvo quando o contrato obedecer a normas uniformes para todo e qualquer contratante;

VI – dedicar-se a atividade político-partidária;

VII – manifestar, por qualquer meio de comunicação, opinião sobre processo pendente de julgamento, seu ou de outrem, ou emitir juízo depreciativo sobre despachos, votos ou sentenças de órgãos judiciais, ressalvada a crítica nos autos e em obras técnicas ou no exercício de magistério;

VIII – atuar em processo de interesse próprio, de cônjuge, de parente consanguíneo ou afim, na linha reta ou na colateral, até o segundo grau, ou de amigo íntimo ou inimigo capital, assim como em processo em que tenha funcionado como advogado, perito, representante do Ministério Público ou servidor da Secretaria do Tribunal ou do Controle Interno.

IX - atuar em processo quando nele estiver postulando, como advogado da parte, o seu cônjuge ou qualquer parente seu, consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o segundo grau.

A imparcialidade objetiva, por outro lado, exige do julgador a ausência de contato anterior com a matéria a ser decidida, a fim de evitar que seu juízo seja contaminado de forma prévia ao julgamento. Essa imparcialidade não diz respeito a um caso concreto específico, pois visa a afastar qualquer dúvida sobre a lisura do julgamento a partir de uma perspectiva funcional e orgânica.⁴⁴⁷

Por essa via, a imparcialidade do julgamento das contas pode ser assegurada em decorrência da formatação estrutural e divisão de funções no âmbito interno do próprio órgão julgador. No tópico sobre a norma de procedimento, constata-se uma nítida divisão de trabalho entre a unidade técnica e a cúpula dos Ministros que irão julgar as contas. São esclarecedoras as palavras de Frederico Pardini:

Nos processos de tomada de contas existem duas fases distintas. Uma preliminar, de instrução, é preparatória da outra, a de julgamento. Os processos de contas transitam no TCU para exame, análise, confrontação e informação final técnica. Esse procedimento é dirigido pelo Ministro Relator, ou pelo Auditor que recebeu esta incumbência. Esta primeira fase é nitidamente de exercício de fiscalização com cunho administrativo. A segunda, a de julgamento das contas, tem conteúdo jurisdicional, como explanamos em outra parte deste trabalho.⁴⁴⁸

No processo de contas existe a fase de instrução, realizada pela unidade técnica, com a finalidade de preparar o julgamento, e a fase de julgamento, efetuada pelo Colegiado (câmaras ou Plenário), com o objetivo de decidir sobre a regularidade ou não das contas. Entre instrução e julgamento, tem peso o pronunciamento obrigatório do Ministério Público Especial, que, de modo independente e imparcial, atua como fiscal da lei.

Assim, conquanto os membros da unidade técnica e os Ministros façam parte do mesmo Tribunal de Contas, não são esses julgadores que realizam a etapa de averiguação das contas quando estas são encaminhadas pelo Tribunal. A realização dos atos instrutórios é feita por aquele órgão técnico interno, composto por corpo de servidores voltados aos trabalhos de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional.

A unidade técnica é o órgão de instrução por excelência. O contato efetivo do Ministro Relator com a matéria objeto de decisão tem lugar somente após a conclusão dos trabalhos da referida Unidade com as respectivas propostas de encaminhamentos. E o julgamento

§ 1º No caso do inciso IX, o impedimento só se verifica quando o advogado já estava exercendo o patrocínio da causa; é, porém, vedado ao advogado pleitear no processo, a fim de criar o impedimento do ministro.

⁴⁴⁷ MEDINA GUIJARRO, Javier. La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en España. **Revista Española de Control Externo**, Madrid, v. 5, n. 15, p. 73-100, 2003, p. 87.

⁴⁴⁸ PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional**. Tese (Doutorado em direito público). Faculdade de Direito. Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997, p. 230.

propriamente dito somente terá início após a apreciação do processo de contas pelo Ministério Público Especial, fator que confere maior credibilidade à decisão do colegiado.

Feitas essas observações a respeito da atuação do TCU na função de sujeito ativo (unidade técnica) e Estado-controlador (Colegiado), passa-se à análise do outro polo da relação jurídica. De modo diverso, o Constituinte originário empregou termos mais abrangentes para se referir genericamente ao sujeito passivo da regra de prestação de contas. A composição do polo passivo é obtida a partir das expressões “administrador”, “demais responsáveis” e aqueles que “derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário” (art. 71, II, CF/88).

O texto contém estipulações genéricas relativas a dois conjuntos de pessoas: (a) “administrador e demais responsáveis” e (b) pessoas que “derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário”. Cumpre mergulhar no campo semântico dessas expressões, dado o grau de generalidade delas.

Nesse norte, mostra-se pertinente voltar um pouco no tempo, para tratar dos atos praticados pela figura do ordenador de despesa, segundo as disposições contidas no Decreto-Lei nº 200/67, que traz alguma regulação do processo de tomada de contas. Ainda em vigor, o aludido diploma normativo define ordenador de despesa como “toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda” (art. 80, § 1º). É a autoridade administrativa diretamente responsável pela autorização da execução da despesa pública, conforme assevera Helio Saul Mileski:

Ordenador de despesa é a autoridade administrativa, o responsável-mor, com poderes e competência para determinar ou não a realização da despesa, de cujo ato gerencial surge a obrigação de justificar o bom e o regular uso dos dinheiros públicos.⁴⁴⁹

O autor fornece ainda a distinção entre as figuras do ordenador de despesa originário e do ordenador de despesa derivado. Aquele, também denominado primário, “possui poderes e competência, com origem na lei e regulamentos, para ordenar as despesas orçamentárias alocadas para o Poder, órgão ou entidade que dirige”. Este, por sua vez, conhecido como ordenador de despesa secundário, “assume esta circunstância mediante o exercício de função delegada ou por ter exorbitado das ordens recebidas”.⁴⁵⁰

O ordenador de despesa (originário ou derivado) continua presente no modelo atual da administração pública brasileira, inclusive para fins de responsabilização perante os órgãos de

⁴⁴⁹ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 151.

⁴⁵⁰ *Ibid.*, p. 152.

controle. Ocorre que, depois da inovação trazida pela Carta de 1988, submetendo qualquer pessoa (física ou jurídica, pública ou privada) que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos à regra de prestação de contas (art. 70, parágrafo único), outros sujeitos, além dos ordenadores de despesas, foram abrangidos pela competência julgadora dos Tribunais de Contas.⁴⁵¹

A rigor, a expressão “administrador ou responsável por dinheiros, bens e valores públicos” indica o gênero do qual o ordenador de despesa é espécie. Nesses termos, a sujeição perante o Tribunal de Contas engloba, além daqueles, as pessoas responsáveis pela arrecadação da receita e todos os atos ensejadores de utilização, arrecadação, guarda, gerência ou administração de recursos públicos.⁴⁵² Desse modo, a expressão “administradores e responsáveis” concerne às autoridades integrantes da Administração Pública federal direta e indireta que estão submetidas à regra de prestação ou tomada de contas ordinárias no âmbito do TCU, as quais devem ser realizadas anualmente.⁴⁵³

O outro grupo de indivíduos suscetíveis de figurar no polo passivo da ação de controle são as pessoas que porventura derem “causa a perda, extravio ou irregularidade de que resulte prejuízo ao erário”. Essa categoria dos sujeitos é controlada via tomada de contas especiais.⁴⁵⁴ Qualquer pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, poderá ter suas contas submetidas a julgamento perante o TCU, caso haja fundados indícios de perda, extravio ou irregularidade, de que resulte prejuízo ao erário em virtude da má gestão ou utilização do dinheiro público.

Nesse caso, as pessoas não estão obrigadas a prestar contas anualmente ao TCU, mesmo lidando com recursos federais. Somente se houver prova de prejuízos ao erário, a autoridade administrativa competente deverá tomar as providências visando à instauração da tomada de contas especial.

É o que ocorre, por exemplo, em caso de suprimento de fundos. O servidor suprido tem o dever de prestar contas à autoridade máxima da entidade administrativa à qual ele pertence. Se eventuais danos ao erário não forem ressarcidos pelo suprido, caberá a essa mesma autoridade dar início à tomada de contas especial, que terminará com o julgamento perante o TCU.

⁴⁵¹ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 155.

⁴⁵² *Ibid.*, p. 159.

⁴⁵³ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública**. 2. ed. Niterói: Impetus, 2009, p. 62. Vale ressaltar que, nos termos da Instrução Normativa n.º 57, de 27/8/2008, do TCU, a locução “tomada de contas” designa o processo de contas dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da Administração direta (art. 1º, II). E “prestação de contas” corresponde ao processo de contas dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da Administração indireta (art. 1º, III).

⁴⁵⁴ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 418.

Outro exemplo são convênios por meio dos quais a União repassa verbas aos demais entes federados. Em princípio, o Município que recebeu recursos federais tem o dever de prestar contas em face de órgão federal do Executivo, que pode variar a depender da área do Ministério envolvido no acordo. Se os recursos forem gastos e as contas devidamente prestadas, dar-se-á por encerrado o convênio e não haverá necessidade de julgamento do TCU sobre as contas do gestor municipal. Apenas se for instalada a tomada de contas especial, em face dos registros de prejuízos ao erário, o TCU será acionado.

4.5.2.2. Critério prestacional

Consoante Aurora Tomazini, o critério prestacional diz “qual conduta deve ser cumprida pelo sujeito passivo”, isto é, aponta “o dever jurídico do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo e qual é o direito subjetivo que este tem em relação àquele”.⁴⁵⁵ Semanticamente, talvez seja o mais rico critério da regra-matriz dispositiva.

No contexto das contas públicas (ordinárias ou especiais), os deveres jurídicos dos administradores, responsáveis ou qualquer pessoa que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre recursos públicos federais constituem uma série de obrigações de fazer. Se for descumprida qualquer delas, irrompe a norma sancionadora, nos termos capitulados pelo art. 16, III, da Lei nº 8.443/92.

Esse artigo oferece três hipóteses de julgamento das contas públicas: regulares, regulares com ressalva ou irregulares. Para cada situação dessas, haverá uma norma jurídica padrão. Além de dizer os tipos de resultados dos julgamentos do TCU, o aludido dispositivo legal, mais especificamente o seu inciso III, fornece informações relevantes sobre o critério prestacional de regra dispositiva:

Art. 16. As contas serão julgadas:

I - regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

II - regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário;

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

a) omissão no dever de prestar contas;

b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;

c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;

d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

⁴⁵⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: 2013, p. 413.

O inciso III prescreve os casos de decretação de irregularidade das contas, os quais ensejarão a imputação de eventual débito por danos ao erário e a aplicação ao gestor faltoso das penalidades previstas na indigitada lei. São os enunciados que servirão de matéria-prima para a construção da norma jurídica sancionadora.

Ademais, é por meio da interpretação do texto legal mencionado que são reformulados os deveres das normas dispositivas. Explica-se. Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, baseado no pensamento kelseniano, será sempre possível deduzir a norma dispositiva da norma que impõe a sanção. Ou seja, a partir da regra que veicula a sanção, é possível chegar ao correlato dever estatuído pela norma não sancionadora.⁴⁵⁶ Exemplificando: quando o Código Penal prescreve em abstrato a conduta “matar alguém”, atribuindo-lhe uma pena (sanção), carrega, outrossim, a regra de que matar é um comportamento proibido (disposição). Isso acontece porque a norma dispositiva é um pressuposto lógico da norma sancionadora.

Desse modo, se a omissão no dever de prestar contas gera a decretação de irregularidade (alínea “a” do inciso III), é porque ao administrador ou responsável incumbe a correlata obrigação de fazer: submeter as suas contas anualmente ao TCU (art. 7º da Lei nº 9.443/92). Nisso reside o primeiro dever a ser observado pelo sujeito controlado no tocante às contas ordinárias. É o verbo no infinitivo mais o seu complemento: “submeter as contas”.

O mero ato de submeter as contas, porém, não isenta o sujeito passivo do julgamento pela irregularidade, porquanto outros deveres subjacentes ao ato de prestar contas precisam ser cumpridos. A omissão no dever de prestar contas é conduta abstratamente prevista como suficiente para gerar a decretação de irregularidade. Ao reverso, prestar contas, simplesmente, não acarreta a regularidade de maneira automática.

Com efeito, o gestor público, além de estar vinculado ao dever constitucional de prestar contas, encontra-se encarregado de bem gerenciar os recursos financeiros pertencentes, em última análise, ao povo.⁴⁵⁷ Disso sucede que, uma vez prestadas as contas, a Corte precisa apreciá-las segundo os parâmetros que lhe foram outorgados pelo direito posto. Se, nesse exame, ficar comprovada a prática de ato de gestão contrário aos ditames da legalidade, legitimidade e economicidade, haverá de ser decretada a irregularidade das contas (art. 16, III, alínea “b”, primeira parte, da Lei nº 8.443/91).

⁴⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: 2009, Noeses, p. 842.

⁴⁵⁷ CAVALCANTI, Augusto Sherman. Aspectos da competência julgadora dos Tribunais de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, n. 237, Rio de Janeiro: Renovar, p. 327-339, jul./set. 2004, p. 333.

Infere-se daí um segundo dever das contas anuais: é ônus de o gestor comprovar, nas contas submetidas, a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos por ele praticados. Não por outro motivo, o TCU entendeu que “a prova de economicidade deve sempre ser fornecida pelo próprio gestor, sobretudo antes da prática do respectivo ato”.⁴⁵⁸ Se assim o Tribunal procedeu em relação à economicidade, é de se esperar a mesma exigência do responsável quanto ao ônus de provar a legalidade e a legitimidade dos seus atos de gestão.

O fundamento desse dever é o de que os bens, dinheiros e valores utilizados, arrecadados, guardados, gerenciados e/ou administrados pertencem, em última instância, ao povo. Os administradores e responsáveis, como os nomes sugerem, são meros gestores da coisa pública, tal como esclarece Augusto Sherman Cavalcanti:

Os valores arrecadados pelo Estado, com base em seu poder de império, por axioma republicano, a ele não pertencem, mas sim à coletividade. O Estado, por meio de seus agentes, é mero administrador, e não dono (proprietário) desses recursos. E, não sendo dono, não tem o poder de dispor deles ao seu talante. Deve, ao contrário, usá-los de acordo com a vontade do verdadeiro dono – a coletividade – e, além disso, prestar-lhe contas do bom uso.⁴⁵⁹

Portanto, incumbe aos sujeitos controlados comprovar a higidez dos seus atos no que toca à legalidade, legitimidade e economicidade.

Continuando a análise do art. 16, III, verifica-se um terceiro dever que pesa sobre o gestor, presente na segunda parte da alínea “b”: comprovar, na sua prestação de contas, a observância das normas legal e regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

A gestão dos recursos públicos não deve ser unicamente legal, legítima e econômica, mas também precisa observar a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, sob pena de ser decretada a irregularidade das contas exibidas. Eis aí a terceiro dever. O fundamento é o mesmo do dever anterior: prestar contas implica demonstrar e comprovar a higidez do seu conteúdo. É o ônus de gerir o patrimônio alheio. Nesse sentido, Jorge Ulisses Jacoby Fernandes diz que “(...) não é possível a qualquer pessoa ter direito de gerir patrimônio alheio sem o dever de prestar contas”.⁴⁶⁰

O cerne prescritivo da regra é o art. 16, III, “b”, segunda parte, da Lei nº 8.443/92, introduzida pela conjunção alternativa “ou”, que exprime a obrigação autônoma de observância

⁴⁵⁸ BRASIL, TCU, Ac. 3.616/2007, Primeira Câmara, Rel. Min. Marcos Vinícios Vilaça, 22/11/2007.

⁴⁵⁹ CAVALCANTI, Augusto Sherman. Aspectos da competência julgadora dos Tribunais de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, n. 237, Rio de Janeiro: Renovar, p. 327-339, jul./set. 2004, p. 330.

⁴⁶⁰ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 409.

da norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional.

Não basta a submissão das contas, nem a comprovação da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão, ou a ausência de infração às normas de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. A interpretação da alínea “c” do inciso III do art. 16 da Lei nº 8.443/92 leva à exigência de que o sujeito passivo comprove a inexistência de danos ao erário.

A qualquer pessoa é vedada a causação de danos a outrem. Com mais razão, pesa sobre o administrador ou responsável pela manipulação de recursos financeiros a proibição de causar prejuízo aos cofres públicos. Eis então o quarto dever: comprovar, nas contas submetidas, a inexistência de prejuízo ao erário.

Por último, o quinto dever do administrador ou responsável na prestação de contas ordinárias encontra-se insculpido no art. 16, III, “d”, da Lei nº 8.443/92, que impõe a sanção de decretação de irregularidade das contas prestadas em caso de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos. Significa que o administrador ou responsável tem a obrigação de evidenciar, nas suas contas, a ausência de prejuízo ao patrimônio da União em razão de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

Neste ponto do trabalho, é importante ressaltar que os cinco deveres ora delineados fazem parte de uma única norma jurídica. Uma vez ocorrida a hipótese normativa, exsurge para o responsável o ônus de comprovar, perante o TCU, haver gerido o patrimônio público em conformidade com todas as obrigações advindas do art. 16, III, da Lei nº 8.443/92. Um plexo de deveres concomitantes nasce do fato de ser administrador ou responsável por recursos públicos da Administração Pública federal, no território nacional, durante a investidura no cargo.

A arrumação semântica da regra-matriz que estabelece os deveres do administrador ou responsável em sede de prestação de contas, aglutinando os critérios das proposições hipótese e tese, poderia ser expressa do seguinte modo: Antecedente: ser administrador ou responsável por recursos públicos da Administração Pública federal, no território nacional, na data da investidura no cargo. Consequente: deve ser o dever de esse administrador ou responsável (a) submeter as contas ordinárias ao TCU; (b) comprovar, perante o TCU, (b.1) a prática de atos de gestão legais, legítimos e econômicos; (b.2) a ausência de infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional; (b.3) a inexistência de danos ao erário federal; (b.4) a ausência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

Caso a unidade técnica, quando da elaboração de parecer conclusivo, verifique a ocorrência da inobservância de qualquer um dos cinco deveres objeto dessa relação jurídica material, será instaurada a relação processual não judicial; esta pode gerar a aplicação das sanções legais pelas câmaras ou pelo Plenário do TCU, conforme exposto no tópico 4.4.

4.6. Composição da Regra-matriz das Sanções Impostas pelo TCU

Já se observou que a norma jurídica, em sua inteireza, manifesta-se por meio das normas primárias (dispositiva e sancionadora) e da norma secundária. A função estatal de controle externo a cargo dos Tribunais de Contas engloba dois grandes blocos de competências: fiscalizar e julgar. Como o objeto desta análise é a atividade julgadora, convém frisar que quando julgam, tais órgãos de controle não agem nos moldes da função jurisdicional exercida pelo Judiciário.

4.6.1. Antecedente da norma jurídica sancionadora

De modo idêntico ao antecedente da norma dispositiva, a hipótese da norma sancionadora possui os critérios material, espacial e temporal. A diferença é de ordem semântica: o antecedente da norma sancionadora contém os critérios que demarcam o fato jurídico violador da obrigação contida no consequente da norma dispositiva.

Neste tópico, portanto, abordam-se os critérios que integram o antecedente da norma sancionadora.

4.6.1.1. Critério material

O critério material da norma sancionadora corresponde a uma expressão formada por um verbo mais complemento, tal como sucede com a norma dispositiva. O já referido art. 16, III, da Lei nº 8.443/92 arrola as condutas antijurídicas sujeitas às sanções perante o TCU. Assim, para a explicação do núcleo do antecedente da regra sancionadora, será seguida a mesma ordem de ideias desenvolvidas para o critério prestacional da norma dispositiva. Justamente porque o antecedente daquela é a negação do consequente desta.

A cada dever descumprido da regra-matriz de prestação ou tomada de contas corresponde uma possibilidade de critério material para a demarcação da conduta ilícita no espaço e no tempo. Se existe o dever de “submeter as contas ordinárias ao TCU”, a norma

sancionadora veicula a previsão da conduta omissiva de “não submeter as contas ordinárias ao TCU”. Se o sujeito controlado detém a responsabilidade de praticar ato de gestão legal, legítimo e econômico, ser-lhe-á aplicada sanção caso aja de modo ilegal, ilegítimo ou antieconômico. O mesmo raciocínio serve para os demais deveres impostos ao administrador ou responsável por recursos públicos da administração pública federal.

Se são cinco as normas primárias dispositivas impostas ao administrador ou responsável, as possibilidades semânticas do critério material da hipótese da norma sancionadora serão em igual quantidade. Portanto, seguindo as disposições do art. 16, III, “a”, da Lei nº 8.443/92, as condutas ilícitas do sujeito passivo em face do TCU podem ser alocadas alternativamente deste modo (verbo + complemento): (a) não submeter as contas ordinárias; (b) praticar ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico; (c) infringir norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; (d) causar danos ao erário federal; ou (e) desfalcocar ou desviar recursos públicos federais.

Quanto a essas condutas possíveis, alguns aspectos merecem ser destacados.

Primeiramente, com relação à omissão, incorre nela o responsável que deixa de prestar as contas no prazo determinado pelo Tribunal de Contas. Em regra, esse prazo é fixado por lei ou por regulamentação da própria Corte. Quando não houver alguma dessas previsões, será considerado o prazo de 180 dias, a contar do encerramento do exercício financeiro, salvo prorrogação deferida pelo Plenário, conforme texto da Súmula 93 do TCU.⁴⁶¹

Outra questão importante se refere ao ato antieconômico, o qual não se caracteriza com a mera falha formal relacionada ao dever de justificar a economicidade. A violação desse aspecto das contas públicas exige uma verificação material suficiente, apta a demonstrar a disparidade entre os gastos realizados e os resultados objetivamente alcançados.

A Primeira Câmara do TCU, por meio do Acórdão nº 3.616/2007, decidiu que a ausência de reexame da vantagem para Administração Pública na renovação de contrato administrativo não acarreta, por si só, a ocorrência de ato antieconômico, suscetível de punição perante os órgãos de controle. No caso concreto, o Tribunal verificou que o gestor, por outros meios, buscou atender à economicidade, além de ter demonstrado a ausência de prejuízos ao erário e o adequado ajuste econômico do contrato.⁴⁶²

⁴⁶¹ Súmula 93 – TCU. Às contas dos ordenadores das despesas, administradores de entidades e demais responsáveis por bens e dinheiros públicos, serão apresentadas ao Tribunal de Contas da União, no prazo que for fixado expressamente em disposição legal ou regulamentar específica, e, quando esta não houver, no prazo máximo de 180 dias, contados do encerramento do exercício financeiro, salvo prorrogação concedida pelo Plenário do Tribunal, em caráter excepcional, sem prejuízo da faculdade atribuída ao Presidente da República, pelo art. 3º do Decreto nº 73.383, de 8/9/76.

⁴⁶² BRASIL, TCU, Ac. 3616/2007, Primeira Câmara, Rel. Min. Marcos Vinícios Vilaça, 22/11/2007.

De modo análogo, novamente a Primeira Câmara do TCU, ao exarar o Acórdão nº 1.732/2010, mesmo tendo ocorrido uma contratação direta formalmente ilegal de serviços advocatícios, julgou as contas do responsável regulares com ressalvas. No caso em testilha, foram basicamente duas as justificativas usadas pelo Relator para justificar seu voto: a) a falha detectada representou “questão pontual na gestão analisada, sem reflexos de vulto sobre ela”, e b) não foram constatados “quaisquer indícios de dano à empresa, locupletamento ou má-fé dos gestores”. Com isso, a conclusão do julgado foi pela determinação à unidade jurisdicionada para que se abstinhasse de “promover contratações de serviços advocatícios por inexigibilidade sem o preenchimento de todos os requisitos necessários”.⁴⁶³

Malgrado isso, é importante destacar que a Segunda Câmara da Corte de Contas Federal, mediante o Acórdão nº 1.549/2011, decidiu pela aplicação de sanções aos responsáveis em virtude de falhas de natureza formal presentes nas contas. Nesse caso, as irregularidades, embora formais, apresentavam alta gravidade porque tornaram “obscura a aplicação dos recursos públicos, dificultando a ação do controle”.⁴⁶⁴

A análise ilustrativa desses julgados do TCU reforça a ideia de que irregularidades formais podem ou não ser consideradas para justificar a imposição de sanções por esse órgão de controle. Também fica evidenciado que o Tribunal pode se valer de variados mecanismos para aferir a observância da economicidade. Isso dependerá da quantidade e da qualidade das provas acostadas aos autos pelo gestor ou responsável.

4.6.1.2. Critério espacial

Quando do estudo da regra-matriz dispositiva, foi visto que o critério espacial é o território nacional, porquanto é esse o âmbito geográfico onde se aperfeiçoa o ato de investidura do administrador ou responsável por recursos públicos da administração federal. Na norma sancionadora, porém, esse critério é mais abrangente. Caso fosse o território nacional, a conduta hipotética de causar danos ao erário federal perpetrada em território estrangeiro estaria fora do alcance do controle do TCU.

Nessa circunstância, o critério espacial da norma sancionadora é do tipo “universal”, o qual, segundo escólio de Aurora Tomazini de Carvalho, “alude a qualquer lugar, mesmo que fora do âmbito territorial em que a regra está apta a produzir efeitos jurídicos”. É por meio dessa

⁴⁶³ BRASIL, TCU, Ac. 1732/2007, Primeira Câmara, Rel. Min. Augusto Nardes, 9/4/2010.

⁴⁶⁴ BRASIL, TCU, Ac. 1549/2011, Segunda Câmara, Rel. Min. Aroldo Cedraz, 18/3/2011.

compreensão que se torna possível a “aplicação da lei brasileira a fatos ocorridos no exterior”.⁴⁶⁵

Então, qualquer lugar do território mundial onde os administradores ou responsáveis sujeitos ao controle do TCU realizarem condutas ilícitas, contrárias aos deveres inerentes à gestão dos recursos públicos federais, poderá ser considerado o local do fato descrito no antecedente da regra-matriz sancionadora.

Bem por isso, até mesmo os responsáveis por contas públicas nacionais das empresas supranacionais se sujeitam à jurisdição do TCU, desde que haja a participação da União no capital social da empresa, nos termos de tratado constitutivo (art. 71, V, da CF/88 c/c art. 5º, IV, da Lei nº 8.443/92). Em casos tais, ainda que o ato de gestão tenha sido praticado para além das fronteiras do Brasil, persistirá a competência judicante do TCU se estiverem em jogo recursos públicos da União.

Como exemplo de empresa supranacional que tem participação da União, vale mencionar a Companhia da Promoção Agrícola – CPA/CAMPO. Pertencente aos Estados do Brasil e Japão, foi fundada em 1975 com o objetivo de viabilizar o Programa de Cooperação Nipo-Brasileiro para o Desenvolvimento da Agricultura no Cerrado (Prodecet).⁴⁶⁶

4.6.1.3. Critério temporal

O critério temporal do descritor da norma sancionadora é o momento exato em que se considera praticada a conduta ilícita do sujeito passivo. Assim, poderão compor esse critério variados pontos cronológicos identificados durante a gestão do administrador ou responsável num dado exercício financeiro.

Exemplificando, na hipótese de ter havido prejuízo ao erário, o aperfeiçoamento do critério temporal ocorrerá exatamente na data em que o dano foi efetivado. A mesma ideia serve para nortear a definição desse elemento temporal nos demais critérios materiais da hipótese.

Em outras palavras, o critério temporal pode ser marcado pela data da prática do ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico. À data em que se perfez o desfalque ou o desvio de recursos financeiros. Digno de nota é o caso da omissão. O “não submeter as contas” cristaliza-se no

⁴⁶⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: 2013, p. 396.

⁴⁶⁶ FERNANDES, Kátia Maria Alencar. **Hermenêutica constitucional e interpretação semântico-pragmática da Constituição: o caso do artigo 71, inciso V, da Constituição Federal**. Monografia (Especialização em Direito Público). Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008, p. 51.

exato instante em que o sujeito controlado não pratica tal conduta no prazo estabelecido pelo Tribunal de Contas.

4.6.2. Consequente da norma jurídica sancionadora

O consequente da norma sancionadora (processual) traz os dados que caracterizam a relação jurídica triádica entre o sujeito ativo e o Estado-controlador, e entre o Estado-controlador e o sujeito passivo, tendo em vista o descumprimento do dever estatuído na norma dispositiva. Desse modo, doravante busca-se explicar os critérios pessoal e prestacional da relação jurídica sancionadora.

4.6.2.1. Critério pessoal

Como visto, na norma dispositiva a relação material é formada apenas por dois sujeitos-de-direito, o TCU (sujeito ativo) e o responsável (sujeito passivo). Diversamente, o critério pessoal do consequente da norma sancionadora é formado pela relação jurídica triádica entre unidade técnica (sujeito ativo), câmaras ou Plenário (Estado-controlador) e o responsável pelas contas (sujeito passivo).

4.6.2.2. Critério prestacional da relação jurídica sancionadora

Nos comentários acerca da norma dispositiva, foi dito que o critério prestacional inaugura uma relação jurídica entre o TCU e o administrador ou responsável em torno de, pelo menos, cinco obrigações de fazer, as quais compõem uma única norma jurídica. De igual maneira, ocorrendo o fato abstratamente descrito na hipótese da regra-matriz da sanção, será instaurada uma nova relação jurídica, dita sancionadora, agora entre unidade técnica (sujeito ativo), Plenário (Estado-controlador) e os sujeitos controlados. Vale repisar que essa norma processual das contas não se confunde com, nem afasta a norma processual judicial (norma secundária propriamente dita).

O objeto dessa relação é definido primeiramente pela disposição do art. 16 da Lei nº 8.443/92, segundo a qual será decretada a irregularidade das contas pelo TCU, caso se realize qualquer uma das condutas ilícitas prescritas nas alíneas do inciso III. Assim, tem-se no critério prestacional sancionador a primeira das consequências jurídicas: a decretação da irregularidade das contas por meio de acórdão do órgão colegiado do TCU.

Se o pressuposto da irregularidade for a omissão no dever de prestar, tem-se uma norma sancionadora. Se o pressuposto for outra conduta, como, por exemplo, causar danos ao erário, haverá outra norma jurídica impositiva de sanção. E assim sucessivamente, em relação às demais contingências do critério material da norma sancionadora. O conseqüente será sempre formado pela mesma sanção, consistente na declaração de irregularidade das contas. Para cada conotação diversa do critério material, nascerá uma hipótese (antecedente) diferente; logo, haverá aí uma norma específica.

Considerando a constância do conseqüente, para simplificar a norma padrão de sanção, podem-se aglutinar no antecedente os critérios materiais possíveis. A norma sancionadora da irregularidade das contas, por força do art. 16, III, da LOTCU⁴⁶⁷, ficaria assim: Antecedente: (a.1.) não submeter as contas ordinárias; ou, (a.2.) praticar ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico; ou, (a.3.) infringir norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; ou (a.4.) causar danos ao erário federal; ou (a.5.) desfalcar ou desviar recursos públicos federais, em qualquer lugar, na data de consumação do ato ou omissão. Conseqüente: deve ser a declaração, pelo TCU (câmaras ou Plenário), de irregularidade das contas do administrador ou responsável por recursos públicos da Administração Pública federal.

O fato de ter as contas julgadas irregulares pode ensejar ainda outras conseqüências jurídicas no interior da tese da norma sancionadora, quais sejam: a imputação de débito e a cominação de multa, de acordo com o que determina o art. 19 da Lei nº 8.443/92⁴⁶⁸, além da inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança (art. 60 da Lei nº 8.443/92).⁴⁶⁹

⁴⁶⁷ Art. 16. As contas serão julgadas:

(...)

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas;
- b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;
- d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

⁴⁶⁸ Art. 19. Quando julgar as contas irregulares, havendo débito, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, podendo, ainda, aplicar-lhe a multa prevista no art. 57 desta Lei, sendo o instrumento da decisão considerado título executivo para fundamentar a respectiva ação de execução.

Parágrafo único. Não havendo débito, mas comprovada qualquer das ocorrências previstas nas alíneas a, b e c do inciso III, do art. 16, o Tribunal aplicará ao responsável a multa prevista no inciso I do art. 58, desta Lei.

⁴⁶⁹ Art. 60. Sem prejuízo das sanções previstas na seção anterior e das penalidades administrativas, aplicáveis pelas autoridades competentes, por irregularidades constatadas pelo Tribunal de Contas da União, sempre que este, por maioria absoluta de seus membros, considerar grave a infração cometida, o responsável ficará inabilitado, por um período que variará de cinco a oito anos, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da Administração Pública.

Em decorrência da declaração de irregularidade das contas, poderá ser cominada apenas a multa proporcional, ou, a um só tempo, a imputação de débito e a aplicação de multa. Há aí, no mínimo, duas normas sancionadoras: a norma que, ausentes os danos ao erário, impõe somente a multa, com fundamento no art. 58, I, da LOTCU⁴⁷⁰; e a norma que imputa débito visando ao ressarcimento de eventual prejuízo aos públicos, e, concomitantemente, condena ao pagamento de multa, com arrimo no art. 57 da LOTCU⁴⁷¹.

Analiticamente, ficaria assim: Antecedente: (a.1.) não submeter as contas ordinárias; ou (a.2.) praticar ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico; ou (a.3.) infringir norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; ou (a.4.) causar danos ao erário federal; ou (a.5.) desfalcar ou desviar recursos públicos federais, em qualquer lugar, na data de consumação do ato ou omissão. Consequente: deve ser a cominação de multa pelo TCU (câmaras ou Plenário) em desfavor do administrador ou responsável.

Na hipótese de imputação de débito, no mínimo, deve estar presente um destes critérios materiais: causar danos ao erário federal ou desfalcar/desviar recursos públicos federais. Por isso, o cabimento da condenação no ressarcimento ao erário é mais restrito. A norma, nessa hipótese, poderia ser expressa assim: Antecedente: (a.1.) causar danos ao erário federal; ou (a.2.) desfalcar ou desviar recursos públicos federais, em qualquer lugar, na data de consumação do ato ou omissão. Consequente: deve ser a imputação de débito pelo TCU (câmaras ou Plenário) em face do administrador ou responsável.

Com relação à cominação de multa e imputação de débito, cabe registrar que o acórdão do TCU gozará da qualidade de título executivo extrajudicial, na letra do art. 71, § 3º, da CF.⁴⁷² A legitimidade para intentar ação de execução desse título executivo depende de quem é o titular do crédito.

Em caso de imputação de débito, a legitimidade processual será do ente que teve seu erário lesado. Desse modo, se o ente prejudicado foi a União, caberá à Advocacia-Geral da União executar; já se ocorreram prejuízos aos Estados ou ao Distrito Federal, a execução deverá ser promovida pelas suas respectivas Procuradorias. E na hipótese de o débito advir de danos ao patrimônio de entidades da administração indireta (autarquias, fundações e empresas

⁴⁷⁰ Art. 58. O Tribunal poderá aplicar multa de Cr\$ 42.000.000,00 (quarenta e dois milhões de cruzeiros), ou valor equivalente em outra moeda que venha a ser adotada como moeda nacional, aos responsáveis por:

I – contas julgadas irregulares de que não resulte débito, nos termos do parágrafo único do art. 19 desta Lei;

⁴⁷¹ Art. 57. Quando o responsável for julgado em débito, poderá ainda o Tribunal aplicar-lhe multa de até cem por cento do valor atualizado do dano causado ao Erário.

⁴⁷² Art. 71. (...)

§ 3º - As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

estatais), em geral, a cobrança deverá ser feita pelos departamentos jurídicos. No caso específico de autarquias e fundações federais, tais departamentos estão inseridos na estrutura da própria AGU.⁴⁷³

De outra parte, a ação de execução de título extrajudicial oriundo de multas caberá à AGU, pois o credor das multas infligidas pelo TCU é sempre a União, cujo recolhimento deve ser feito ao Tesouro Nacional.⁴⁷⁴

É de se imaginar que o TCU não detém legitimidade para executar suas próprias decisões judicialmente, segundo posição do Supremo Tribunal Federal.⁴⁷⁵ Também não dispõe de legitimidade o Ministério Público, nos termos de posicionamentos jurisprudenciais do STF⁴⁷⁶, em repercussão geral, e STJ.⁴⁷⁷

Já com relação à inabilitação para ocupar cargo em comissão ou função de confiança, a punição deverá ser para um período de cinco a oito anos, podendo ainda ser cumulada com quaisquer outras penalidades, sejam por determinação do TCU, sejam por decisão de autoridade administrativa competente. Também impende frisar que é pressuposto jurídico da declaração de inabilitação o reconhecimento, por maioria absoluta dos membros da Corte, de que a irregularidade praticada seja de natureza grave. Francisco Carrilho Chaves lembra que essa é a única sanção do TCU que exige quórum qualificado. Ademais, o autor esclarece que a inabilitação não alcança o exercício em cargo público efetivo ou emprego público, nem se confunde com declaração de inelegibilidade, que é outro tipo de sanção de competência da Justiça Eleitoral.⁴⁷⁸

Para declaração de inabilitação para exercício de cargo em comissão ou função de confiança, a norma jurídica poderia ficar disposta assim: Antecedente: ter reconhecida a prática de irregularidade de natureza grave, em qualquer lugar, na data de consumação do ato ou omissão. Consequente: deve ser a declaração, pelo TCU (Plenário), de inabilitação do administrador ou responsável para exercício de cargo em comissão ou função de confiança, na Administração Pública Federal, durante o período de cinco a oito anos.

Afora essas sanções dirigidas aos administradores ou responsáveis pela gestão de verbas públicas federais, o TCU tem competência a fim de declarar a inidoneidade do licitante fraudador para participar de licitação na Administração Pública federal no prazo de até cinco

⁴⁷³ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública**. 2. ed. Niterói: Impetus, 2009, p. 111.

⁴⁷⁴ *Ibid.*, p. 112.

⁴⁷⁵ BRASIL, STF – AI 826676 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, 8.2.2011.

⁴⁷⁶ BRASIL, STF – ARE 823347 RG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Plenário, 2.10.2014.

⁴⁷⁷ BRASIL, STJ – Resp 1.464.226-MA, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, 20.11.2014.

⁴⁷⁸ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho, *op. cit.*, p. 447-448.

anos, segundo reza o art. 46 da Lei nº 8.443/92⁴⁷⁹. O pressuposto para a incidência dessa regra sancionadora é a comprovação cabal de fraude à licitação por parte do licitante. Pode-se esquematizar a norma deste modo: Antecedente: fraudar comprovadamente licitação, em qualquer lugar, na data de consumação da conduta. Consequente: deve ser a declaração, pelo TCU (câmaras ou Plenário), de inidoneidade do licitante para participar de licitação na Administração Pública federal por até cinco anos.

Vale ressaltar que essa penalidade não se mistura com aquela do art. 87, IV e § 4º, da Lei nº 8.666/93, que trata da declaração de inidoneidade para licitar e contratar com a Administração Pública em virtude de inexecução contratual. Esta não tem como pressuposto fático a comprovação de fraude, e é de competência do Ministro de Estado.⁴⁸⁰

⁴⁷⁹ Art. 46. Verificada a ocorrência de fraude comprovada à licitação, o Tribunal declarará a inidoneidade do licitante fraudador para participar, por até cinco anos, de licitação na Administração Pública Federal.

⁴⁸⁰ CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública**. 2. ed. Niterói: Impetus, 2009, p. 450.

5. CONTROLE JUDICIAL SOBRE A DECISÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS

5.1. Colocação do Problema

Ao Tribunal de Contas foram confiadas diversas competências constitucionais exclusivas, todas representativas da função estatal de controle externo dos bens, dinheiros e valores públicos. No desenrolar deste trabalho, destacou-se a competência julgadora como objeto de estudo. O exercício dessa atribuição pode resultar na decretação de regularidade (com ou sem ressalvas) ou irregularidade das contas públicas, conforme visto no capítulo anterior.

A deliberação pela irregularidade das contas, por si só, produz efeitos jurídicos prejudiciais ao responsável, com repercussão, inclusive, na esfera do direito eleitoral. Mas não é só. Aquele que tem as contas julgadas irregulares também fica sujeito a outras consequências jurídicas para si indesejáveis, tais como a imputação de débito, a aplicação de multas, a inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança e a declaração de inidoneidade para participar de licitação.

Diante desse panorama, caso entenda ter havido violação a direito seu no julgamento das contas, o responsável, em princípio, pode provocar o Judiciário, com o intuito de obter tutela jurisdicional apta a anular a decisão jurídica do Tribunal de Contas. Quando isso acontece, instalam-se alguns problemas jurídicos: é possível a revisão judicial da decisão do Tribunal de Contas? Se sim, em que medida esse controle pode ser efetuado? Vale dizer, quais são os limites do controle judicial sobre as decisões das Cortes de Contas?

As respostas a essas indagações dividem os estudiosos. Desde a Constituição da República de 1934, quando pela primeira vez foi prevista a competência julgadora do Tribunal de Contas, até os dias atuais, encontram-se posições divergentes no âmbito doutrinário. A resolução da problemática perpassa necessariamente por outros temas controversos, tais como a natureza jurídica das Casas de Contas e de suas decisões, bem como o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional consagrado no art. 5º, XXXV, da CF.

5.2. Controvérsias sobre a Revisão Judicial da Decisão do Tribunal de Contas

Semelhante à natureza jurídica da competência julgadora do Tribunal de Contas, tratada no primeiro capítulo deste trabalho, ainda é questão assaz controvertida saber quais os limites da revisão da decisão do Tribunal de Contas pelo Judiciário.

Como será demonstrado, de maneira geral, quem sustenta que o Tribunal de Contas é órgão administrativo tende a dizer que as suas decisões são atos administrativos. Sendo assim, tais provimentos estariam sujeitos à revisão judicial do mesmo modo que os atos administrativos em geral. Ao revés, aqueles que propugnam pela natureza jurisdicional das Cortes de Contas geralmente defendem que as suas decisões têm feição de atos jurisdicionais. Por esse motivo, seriam insuscetíveis de reapreciação pela via judicial, ou passíveis de revisão sob limites específicos.

Há, então, duas correntes de pensamento nitidamente alocadas no plano doutrinário: a primeira defende a viabilidade da revisão judicial das decisões dos Tribunais de Contas nos mesmo moldes dos atos administrativos, ao passo que a segunda prega a impossibilidade dessa revisão.

Compreender os fundamentos dessas correntes é importante para construir uma possível delimitação dos contornos do controle jurisdicional sobre o controle técnico das Casas de Contas.

5.2.1. Argumentos favoráveis à revisão judicial restritiva

Pontes de Miranda, nos seus comentários à Constituição do Pós-Guerra (1946), ensinava que a competência de julgar contas, por ser atribuição exclusiva do Tribunal de Contas, não poderia submeter-se a um novo julgamento por outro órgão. Nestes termos: “(...) julgar as contas está claríssimo no texto constitucional. Não havemos de interpretar que o Tribunal de Contas julgue e outro juiz rejulgue depois”.⁴⁸¹

O referido jurista, em momento posterior, sob a égide da Carta Política de 1967, ratificou a posição da inviabilidade jurídica de que outro juiz “rejulgasse” as contas julgadas pelo Tribunal de Contas, pois isso configuraria um descabido *bis in idem*: “Desde 1934, a função de julgar as contas estava, claríssima, no texto constitucional. Não havíamos de interpretar que o Tribunal de Contas julgasse, e o juiz as rejulgasse depois. Tratar-se-ia de absurdo *bis in idem*”.⁴⁸²

Castro Nunes, no contexto da Constituição da República de 1937, expôs que o juízo constitucional de contas, isto é, a decisão do Tribunal de Contas decorrente da sua competência

⁴⁸¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1953, p. 95.

⁴⁸² *Ibid.*, p. 251.

julgadora seria insuscetível de revisão judicial, por se tratar de função constitucional privativa daquele órgão:

A jurisdição de contas é o *juízo constitucional das contas*. A função é privativa do Tribunal instituído pela Constituição para julgar das contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos. O Judiciário não tem função no exame de tais contas, não tem autoridade para as rever, para apurar o *alcance* dos responsáveis, para os *liberar*.⁴⁸³

Miguel Seabra Fagundes, já no período de vigência da Constituição Federal de 1967, asseverava que o Judiciário falecia de jurisdição para reexaminar a manifestação definitiva sobre a regularidade ou não das contas públicas. Dizia ele que o julgamento a cargo das Cortes de Contas era uma das exceções ao monopólio jurisdicional do Judiciário, conforme o trecho abaixo reproduzido:

Duas exceções restritas admite a Constituição ao monopólio jurisdicional do Poder Judiciário, no que concerne à matéria contenciosa administrativa. A primeira (...). A segunda se refere ao julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis pela guarda ou aplicação de bens ou fundos públicos atribuído ao Tribunal de Contas (...). O Tribunal de Contas não aparece na Constituição como órgão componente do Poder Judiciário. Dele se trata no capítulo referente ao Poder Legislativo, do qual constitui, pelo menos por algumas das suas atribuições, órgão auxiliar. Não obstante isso, o art. 71, § 4º, comete-lhe o julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis por bens ou dinheiros públicos, o que implica investi-lo no parcial exercício da função judicante. **Não bem pelo emprego da palavra julgamento, mas sim pelo sentido definitivo da manifestação da Corte, pois se a regularidade das contas pudesse dar lugar à nova apreciação (pelo Poder Judiciário), o seu pronunciamento resultaria em mero e inútil formalismo. Sob esse aspecto restrito (o criminal fica à Justiça da União), a Corte de Contas decide conclusivamente. Os órgãos do Poder Judiciário carecem de jurisdição para examiná-lo.**⁴⁸⁴ (grifos nossos)

Como se vê, para Seabra Fagundes o julgamento feito pelo Tribunal de Contas, do mesmo modo que o julgamento a cargo do Legislativo sobre os crimes de responsabilidade, era expressão da jurisdição do Estado, mas fora do âmbito do Judiciário. A reapreciação das contas pelo Judiciário tornaria inócuo o trabalho realizado pela Corte de Contas.

Mesmo com o advento da Constituição Cidadã (1988), a problemática acerca da interferência do Judiciário se manteve viva. Em trabalho de 1997, Frederico Pardini sustenta a tese de que “No exercício da sua especial e exclusiva função jurisdicional, o TCU é juízo contábil a que, privativamente, compete julgar as contas públicas prestadas ou tomadas”.⁴⁸⁵

⁴⁸³ NUNES, Castro. **Teoria e prática do poder judiciário**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1943, p. 30.

⁴⁸⁴ FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 139-142.

⁴⁸⁵ PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional**. Tese (Doutorado em direito público). Faculdade de Direito. Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997, p. 230.

Nesse aspecto, sua ideia em muito se assemelha aos pensamentos de Pontes de Miranda e de Seabra Fagundes. Mas aquele autor vai além. Em outra passagem da sua obra, diz que:

O conteúdo jurisdicional do Tribunal de Contas fundamenta-se na sua exclusiva competência para julgamento das contas públicas. Ao julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, haveres e bens públicos, o Tribunal de Contas reveste-se de conteúdo com característica jurisdicional. Ele julga as contas, **embora a responsabilidade do prestador possa vir a ser discutida novamente na Justiça comum, se esta vier a ser acionada para decidir sobre eventuais lesões ao direito do impetrante se a decisão do Tribunal contiver vícios de legalidade formal ou objetiva. As contas, estas sim, são encerradas e liquidadas definitivamente com o julgamento do Tribunal de Contas.**⁴⁸⁶ (grifo nosso)

Fica claro que a impossibilidade de reexame judicial diz respeito ao juízo emitido pelo Tribunal de Contas sobre as contas, se regulares, regulares com ressalvas ou irregulares. A novidade, porém, está em vislumbrar a viabilidade de discussão perante o Judiciário sobre a responsabilidade do responsável, sob o fundamento de vícios formais. Quanto a este último aspecto, a proposta de Pardini deixa dúvidas. Se é dado ao Judiciário o poder de apreciar vício de formalidade no processo de contas, parece difícil sustentar que o acórdão da Corte de Contas seja definitivo quanto ao juízo em si de irregularidade. Não dá para separar o julgamento sobre as contas do julgamento sobre a responsabilidade do sujeito controlado. As sanções porventura infligidas a determinado administrador decorrem de juízo feito pelo Tribunal a respeito da responsabilidade dele na gestão dos recursos públicos. Uma vez declarada a irregularidade das contas, passa-se à fixação das penalidades cabíveis. Se a decisão foi confeccionada em desconformidade com as regras que regulam a produção jurídica do Tribunal de Contas, tanto a declaração de irregularidade quanto a aplicação das sanções deverão ser desconstituídas. Do contrário, haveria situações em que, por conta de vício de procedimento, a responsabilidade do sujeito seria afastada por decisão judicial, mas o julgamento final das contas não poderia ser desconstituído.

Pedro Roberto Decomain, um pouco mais detalhista na colocação de limites ao controle judicial, explica que, se o ato decisório do Tribunal de Contas, proferido com arrimo no art. 71, II, CF, respeitou o procedimento e a legalidade, ao Judiciário não caberia rever o mérito dessa decisão, para anulá-la. Nestes termos:

Os Tribunais judiciais, todavia, somente podem rever as decisões dos Tribunais ou Conselhos de Contas, na órbita de sua legalidade. Não no que tange ao seu mérito. **Tendo a decisão do Tribunal ou Conselho de Contas obedecido às regras de procedimento previstas para a sua edição e havendo particularmente assegurado**

⁴⁸⁶ PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional**. Tese (Doutorado em direito público). Faculdade de Direito. Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997, p. 234.

o direito de defesa aos que pudessem eventualmente vir a ser (e talvez mesmo sido) atingidos por ela, não cabe ao Judiciário rever o acerto ou desacerto da decisão.⁴⁸⁷ (grifo nosso)

Esse mérito incapaz de ser analisado pelo Judiciário estaria associado ao aspecto contábil do juízo atinente à regularidade ou não das contas, ainda que as atribuições da Casa de Contas possuam natureza administrativa.⁴⁸⁸ A propósito, José Luiz Anhaia de Mello, também adepto da limitação à revisão material do julgamento das contas, sustenta que de nada serviria todo o aparato técnico-contábil das Cortes de Contas se lhes fosse retirado o caráter definitivo das suas decisões.⁴⁸⁹ Pensamento esse também esposado por Jorge Ulisses Jacoby Fernandes:

(...) o julgamento dos Tribunais de Contas é definitivo, observados os recursos previstos no âmbito desses colegiados. Esgotados os recursos ou os prazos para a interposição, a decisão é definitiva e, em matéria de contas especiais, não sujeita à revisibilidade no mérito pelo Poder Judiciário.⁴⁹⁰

Helio Saul Mileski, também em conformidade com essa linha de raciocínio, assinala que a decisão da Corte de Contas só poderia deixar de prevalecer se eivada de erro formal ou de ilegalidade manifesta. Nesses casos, a providência a ser tomada pelo Judiciário seria a anulação do acórdão e a devolução da matéria ao Tribunal de Contas, para que este pudesse proferir nova decisão. Eis na íntegra a tese desse autor:

(...) a competência de julgamento destinada constitucionalmente ao Tribunal de Contas, por resultar de jurisdição administrativa própria e privativa, possui a característica de definitividade no âmbito administrativo, vinculando a autoridade administrativa, mas, por força do disposto no art. 5º, XXXV, da Constituição, sujeitando-se ao controle judicial, todavia, **com esta possibilidade de revisão judicial ficando adstrita aos aspectos de ilegalidade manifesta ou de erro formal**, circunstância em que o judiciário pode decretar a nulidade da decisão e devolver a matéria para novo julgamento das contas, porém, sem a possibilidade de rejulgar essas contas em substituição ao órgão julgador, o Tribunal de Contas. Do fato resultaria assunção de competência que não é destinada ao judiciário.⁴⁹¹ (grifo nosso)

O princípio da unidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, CF) é outro ingrediente comumente adicionado à problemática da interferência do Judiciário na decisão do Tribunal de Contas. Ciente disso, Francisco Carrilho Chaves procura esclarecer que são questões distintas

⁴⁸⁷ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 170. Nesse mesmo sentido: COSTA JÚNIOR, Eduardo Carone. As funções jurisdicional e opinativa do Tribunal de Contas: distinção e relevância para a compreensão da natureza jurídica do parecer prévio sobre contas anuais dos prefeitos. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XIX, n. 02, 2001. Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2001/02/-sumario?next=5>. Acesso em: 9/10/2011.

⁴⁸⁸ CARNEIRO, Athos Gusmão. **Jurisdição e competência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 13.

⁴⁸⁹ MELLO, Luiz de Anhaia. O tribunal de contas: pesquisa e atuação. São Paulo: Gráfica do TC/SP, 1984, p. 38, *apud* GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime jurídico dos tribunais de contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 203.

⁴⁹⁰ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de Contas Especial: processo e procedimento nos Tribunais de Contas e na Administração Pública**. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 1998, p. 30.

⁴⁹¹ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 330.

a inafastabilidade jurisdicional e a ideia de que somente ao Judiciário caberia o último pronunciamento sobre o mérito de todas as matérias jurídicas:

No reforço da certeza de que aos tribunais judiciários não é autorizado modificar o julgamento do tribunal de contas – o que realmente só ocorre em processo de contas –, não é demais lembrar que o art. 5º, XXXV, da Constituição determina que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Trata-se de algo diverso de afirmar que a última palavra quanto ao mérito de todas as matérias passíveis de julgamento cabe a órgãos daquele Poder. Nas situações em que a Carta Política atribui o julgamento a outros órgãos, o Judiciário restringirá sua manifestação à análise de real ou potencial de violação de direito, pois a apreciação de mérito não lhe compete. A deliberação do Poder Judiciário, nesses casos, restringe-se a controlar erros no procedimento, podendo apenas anulá-los.⁴⁹²

Evandro Martins Guerra, ao pugnar pelo caráter definitivo e irretocável da decisão do Tribunal de Contas acerca da regularidade ou não das contas, rechaça a tese do monopólio jurisdicional do Judiciário. Semelhante ao escólio de Seabra Fagundes, visto alhures, aquele autor acredita que o enunciado do art. 5º, XXXV, da CF significa uma vedação à lei, de maneira tal que “(...) a Constituição não só pode, como efetivamente afastou matérias da jurisdição do Poder Judiciário, e o fez expressamente nos artigos 52, I e II, e 71, II”.⁴⁹³

Em síntese, na seara da revisão judicial sobre os provimentos do Tribunal de Contas (art. 71, II, da CF), a corrente restritiva sustenta que o Judiciário somente tem autorização constitucional para anular a decisão daquele órgão devido ao vício do procedimento ou à ilegalidade manifesta.

5.2.2. Argumentos favoráveis à revisão judicial ampla

No caminho oposto, há estudiosos que recusam a tese da imutabilidade da decisão do Tribunal de Contas e emprestam maior amplitude à sua revisão pelo Judiciário. O ponto de partida para essa interpretação é o já referido princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional (art. 5º, XXXV, CF). Para eles, essa disposição constitucional autoriza o Judiciário a reexaminar qualquer decisão do Tribunal de Contas, conforme se pode colher desta lição de Odete Medauar:

(...) segundo o item XXXV do art. 5º da Constituição Federal, nenhuma lesão de direito poderá ficar excluída da apreciação do Poder Judiciário; qualquer decisão do Tribunal de Contas, mesmo no tocante à apreciação de contas de administradores, pode ser submetida ao reexame do Poder Judiciário se o interessado considerar que

⁴⁹² CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública**. 2. ed. Niterói: Impetus, 2009, p. 100.

⁴⁹³ GUERRA, Evandro Martins. **Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 180-181.

seu direito sofreu lesão; ausente se encontra, nas decisões do Tribunal de Contas, o caráter de definitividade ou imutabilidade dos efeitos inerentes aos atos jurisdicionais.⁴⁹⁴

É dizer, aquela disposição constitucional torna inafastável a atuação judiciária perante uma lesão ou ameaça a direito. Por consequência, autoriza a modificação (mutabilidade) da decisão do Tribunal de Contas pelos órgãos do Judiciário. Nesse pensamento da referida autora não fica claro, porém, até que ponto essa ingerência judicial seria possível.

É o que se depreende também dos ensinamentos de Ellen Gracie:

Vige assim, entre nós, **em qualquer circunstância, o princípio da inafastabilidade do reexame judicial**. Ante tal quadro, **o controle externo** da atividade contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (art. 70 da Constituição), a cargo do Congresso Nacional e exercido com o auxílio do Tribunal de Contas (art. 71 da Constituição), **sujeita-se ordinariamente ao mesmo regime de controle judicial**.⁴⁹⁵ (grifos nossos)

Percebe-se que, nessa passagem, a autora preza pelo caráter absoluto do princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional. O julgamento realizado pelas Cortes de Contas, ainda que tenha natureza técnica, não estaria sujeito a um exame especial pelo Judiciário. Ao contrário, como diz a autora, o controle externo estaria sujeito a controle judicial ordinário.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro sustenta ser possível a formação de coisa julgada formal (ou coisa julgada administrativa) de uma decisão do Tribunal de Contas. Todavia, isso não veda a apreciação do Judiciário. Além disso, sustenta a mencionada autora que, se porventura o reexame judicial exigir a avaliação de matéria especializada (contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, operacional), o julgador poderá se valer da produção de provas periciais, tal como ocorre noutros tipos de processos judiciais.⁴⁹⁶ Ou seja, a sindicância judicial poderia alcançar o próprio mérito técnico do acórdão da Corte de Contas, de modo a dizer se o julgamento foi acertado ou não. Outra coisa, porém, seria pensar que a decisão judicial simplesmente poderia substituir a decisão da Corte de Contas. Não se pode inferir essa tese do pensamento da aludida autora.

⁴⁹⁴ MEDAUAR, Odete. Controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 108, 1990. p. 125.

⁴⁹⁵ NORTHFLEET, Ellen Gracie. Notas sobre a revisão judicial das decisões do Tribunal de Contas da União pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 110, v. 38, Brasília: TCU, p. 7-14, set/dez. 2007, p. 7.

⁴⁹⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Coisa julgada – aplicabilidade a decisões do Tribunal de Contas da União. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 27, n. 70, out./dez. 1996, p. 26, *apud* BARBOSA, Fábio Lucas M. de Souza. Os limites do controle judicial das decisões dos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba**, ano IV, n. 7, p. 141-165, jan./jun. 2010, p. 159.

Essa construção teórica parece mais consentânea com a proposta de Julio Cesar Manhães de Araujo, segundo a qual a anulação da decisão do Tribunal de Contas deve ser acompanhada da ordem de que esse órgão profira novo julgamento, de modo a não repetir os mesmos vícios, formais ou materiais. Ele explica ser juridicamente viável o Judiciário sindicarem o mérito da decisão da Corte de Contas, a fim de verificar se há ou não violação a direitos do sujeito controlado. Numa situação dessa estirpe, a valoração judicial do mérito não caracterizaria abuso de poder ou mesmo ofensa ao princípio da separação dos poderes.⁴⁹⁷ Em seguida, o aludido autor faz o seguinte detalhamento:

Assim ao Poder Judiciário é dado descer ao ambiente interno do ato de controle, aquilatando seus motivos, examinando a juridicidade da decisão proferida em sede de controle, mas com uma limitação: a impossibilidade de substituir a decisão do Tribunal de Contas no que se refere ao mérito do julgamento proferido pela Corte de Contas. Ou seja: o Poder Judiciário não pode julgar as contas regulares, quando o Tribunal de Contas tenha dado pela irregularidade, nem, muito menos, decidir pela irregularidade, quanto o Tribunal de Contas tenha decidido pela regularidade.⁴⁹⁸

Aí fica evidente que, para autor apontado, quando o Judiciário adentra no mérito do pronunciamento decisório do Tribunal de Contas, o faz com a finalidade de emitir um juízo sobre a sua adequação ou não à ordem jurídica, tanto do ponto de vista formal quanto material. E, em qualquer caso, não seria dado ao Judiciário tomar o lugar daquela Corte para dizer da regularidade ou não das contas do responsável.

Michel Mascarenhas persegue uma trilha similar. Deixa claro seu entendimento quanto à possibilidade da análise judicial meritória do julgado da Corte de Contas. Nesse sentido, é o seguinte trecho: “O Judiciário pode, efetivamente, em atendimento à ordem constitucional pátria vigente, anular um provimento dos tribunais de contas, por ilegalidade ou por inconstitucionalidade, ainda que essa mácula esteja inserida no mérito técnico do ato”.⁴⁹⁹

Mesmo assim, considerando a estatura constitucional do Tribunal de Contas e a sua especialização técnica, Mascarenhas arremata que, ante a ilegalidade ou inconstitucionalidade, ainda que de cunho material, ao Judiciário não cabe emitir juízo aprovando ou desaprovando as contas. Em casos dessa natureza, o órgão jurisdicional deveria apenas declarar a nulidade da decisão e determinar um novo julgamento pela Casa de Contas.⁵⁰⁰

⁴⁹⁷ ARAUJO, Julio Cesar Manhães. **Controle da atividade administrativo pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 481.

⁴⁹⁸ Ibid., p. 481.

⁴⁹⁹ MASCARENHAS, Michel. **Tribunais de Contas e Poder Judiciário**: o sistema jurisdicional adotado no Brasil e o controle judicial sobre os atos dos tribunais de contas. São Paulo: Conceito, 2011, p. 274-275.

⁵⁰⁰ Ibid., p. 267.

Resumidamente, a segunda corrente ora abordada perfilha a tese de que a decisão do Tribunal de Contas, ainda que prolatada no exercício da competência judicante, pode ser reexaminada pelo Judiciário de forma ampla. Além de vícios formais, até mesmo o mérito técnico pode ser apreciado judicialmente, com o objetivo de contrastar o julgamento da Casa de Contas com os ditames da legalidade e da constitucionalidade. Todavia, uma vez verificada violação a direito do sujeito passivo do controle externo, o Judiciário poderia, no máximo, declarar a nulidade do provimento e determinar um novo julgamento das contas.

5.2.3. Posicionamentos no âmbito jurisprudencial

O estudo do direito não pode desvincular-se da prática jurídica, sobretudo quando existe grande controvérsia na interpretação de enunciados normativos no plano da linguagem-ciência. Em casos tais, mostra-se salutar adicionar ao discurso as proposições formuladas no âmbito da jurisprudência, ainda que o resultado da análise desagrade a um ou a outro lado de determinado embate científico.

5.2.3.1. Supremo Tribunal Federal

Os argumentos apresentados nos itens anteriores versam sobre matéria preponderantemente constitucional. A controvérsia, em suma, reside nas interpretações do art. 71, II – que atribui competência julgadora ao Tribunal de Contas – e do art. 5º, XXXV – que consagra o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional. Então, nada mais apropriado que iniciar o estudo a partir dos julgados do Supremo Tribunal Federal, o guardião da Constituição da República.

Não há julgados recentes da Corte Suprema que tratem de modo conclusivo sobre a questão dos limites ao reexame judicial dos julgados dos Tribunais de Contas no que concerne à competência capitulada no art. 71, II, da CF. Em nossa pesquisa, foram detectados apenas três julgados, datados dos anos de 1959, 1960 e 1967, nos quais o STF foi chamado a decidir a respeito dessa problemática.

A primeira decisão deu-se no julgamento do Mandado de Segurança nº 6.960/DF (1959), ainda sob a vigência da Carta Política de 1946. O impetrante pleiteou a anulação de acórdão do TCU que lhe imputara débito em razão da má gestão de recursos financeiros do “Tesouro da Diretoria Regional dos Correios e Telégrafos do Rio Grande do Norte”. A Suprema Corte, por unanimidade, firmou o juízo de que o mérito da apuração feita pelo Tribunal de

Contas seria insuscetível de impugnação pela via do mandado de segurança. O voto do relator, Ministro Ribeiro da Costa, foi assim redigido:

A decisão sôbre a tomada de contas de gastos de dinheiros públicos, constituindo ato específico do Tribunal de Contas da União, ex-vi do disposto no art. 77 n° II, da Constituição Federal, é insusceptível de impugnação pelo mandado de segurança, no concernente ao próprio mérito do alcance apurado contra o responsável, de vez que não cabe concluir, de plano, sôbre a ilegalidade desse ato, salvo se formalmente eivado de nulidade substancial, o que, na espécie, não é objeto de controvérsia.⁵⁰¹

No caso em tela, devido aos estreitos limites de cognição do *writ* – direito líquido e certo –, o STF denegou a segurança, ante a ausência de prova pré-constituída de ilegalidade do ato decisório do TCU. Ademais, adicionou que, em sede de mandado de segurança, a decisão deste órgão de controle externo somente poderia ser anulada se contaminada por vício formal. Aqui, é importante perceber que o julgado do STF ora analisado nada disse sobre a possibilidade de revisão do mérito do acórdão do TCU pela via da ação ordinária.

A segunda decisão, também com esteio na Constituição Federal de 1946, resultou da deliberação acerca do Mandado de Segurança n.º 7.280/GB (1960), assim ementado:

– Ao apurar a alcance dos responsáveis pelos dinheiros públicos, o Tribunal de contas pratica ato insusceptível de revisão na via judicial a não ser quanto ao seu aspecto formal ou terna de ilegalidade manifesta. – Mandado de segurança não conhecido.⁵⁰²

No caso concreto, o TCU, em face de irregularidades constatadas no julgamento das contas do responsável pelo Instituto de Pensões e Aposentadorias dos Empregados em Transportes e Cargas, imputou débito ao presidente dessa entidade autárquica. Insatisfeito, o responsável buscou perante o STF a anulação da decisão daquele órgão e a declaração da regularidade das contas prestadas. A Suprema Corte adotou como fundamento o julgado anteriormente apresentado (MS n° 6.920) e decidiu pela impossibilidade de apreciação do acórdão da Corte de Contas, que somente poderia acontecer quanto ao seu “aspecto formal ou ilegalidade manifesta”. A propósito, importa reproduzir trecho do voto-condutor, de autoria do Ministro Henrique D’Ávila:

Não conheço preliminarmente do *writ*, nos termos postulados pela douta Procuradoria Geral da República – com assento em acórdão proferido por este Tribunal, no mandado de segurança n° 6 920, de que foi relator o eminente Senhor Ministro Ribeiro da Costa.

Na realidade, **o Tribunal de Contas**, quando da tomada de contas de responsáveis por dinheiros públicos, **pratica ato insuscetível de impugnação na via judicial, a não ser quanto ao seu aspecto formal, ou ilegalidade manifesta.**

⁵⁰¹ BRASIL, STF – MS n.º 6.290/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ribeiro da Costa, DJ 27-08-1959, p. 00225.

⁵⁰² BRASIL, STF – MS n.º 7.280/GB, Tribunal Pleno, Rel. Min. Henrique D’Ávila, DJ 15.05.1961, p. 00067. A sigla “GB”, que acompanha a numeração do MS, faz referência ao extinto Estado da Guanabara, atual Município do Rio de Janeiro.

(...) O assunto, é evidente que não pode ser tratado através do processo expedito do mandado de segurança, **só pelos meios normais regulares é que poderá o impetrante demonstrar o contrário, ou invalidar a apuração feita pelo Tribunal de Contas da União.** (grifos nossos)

Além de ter ratificado que a revisão judicial estaria adstrita aos aspectos formais ou de ilegalidade manifesta, o STF evidenciou que pelos “meios normais regulares” (leia-se: ações judiciais ordinárias) seria possível “invalidar a apuração feita Tribunal de Contas da União”. Nesse relato, fica claro que a Corte Suprema conferiu maior amplitude às vias judiciais ordinárias para discutir ato decisório do TCU, no que concerne, inclusive, à invalidação da “apuração” realizada por esse órgão de controle.

Contudo, fica a dúvida se, com isso, a Corte Suprema teria autorizado que, em sede de ação ordinária, a intervenção judicial poderia adentrar no mérito do julgamento das contas. Ou se simplesmente quis dizer que, por essa via processual, o Judiciário teria mais ferramentas para detectar uma ilegalidade (não manifesta) no acórdão do TCU, mas sem imiscuir-se no aspecto técnico-contábil.

A terceira e última decisão do Supremo Tribunal Federal a ser explorada diz respeito ao pronunciamento feito no julgamento do Recurso Extraordinário nº 55.821, de 1967, cujo resumo foi assim escriturado:

(...) 3) Tribunal de Contas. Julgamento das contas de responsáveis por haveres públicos. Competência exclusiva, salvo nulidade por irregularidade formal grave (MS 6.960, 1959), ou manifesta ilegalidade (MS 7.280, 1960). 4) Reforma de julgado anulatório de decisão dessa natureza, em que se apontavam irregularidades veniais. **Ressalvadas vias ordinárias.**⁵⁰³ (grifo nosso)

No caso em perspectiva, foram recorrentes o Tribunal de Contas do Paraná e o responsável pelas contas, Procurador do Estado, e recorrido o Estado do Paraná. O recurso extraordinário foi interposto para anular provimento do Tribunal de Justiça do Paraná, que, por sua vez, havia anulado ato daquela Casa de Contas. A Corte de Justiça estadual, acionada pelo Estado-membro, anulou a resolução do órgão de controle que havia dado quitação plena àquele responsável, ao fundamento da ocorrência de vícios formais nesse procedimento. No STF, o Ministro Victor Nunes Leal, relator do processo, proferiu voto nestes termos:

Sem considerar minha opinião pessoal sobre o assunto, mas **tendo em vista êsses precedentes do nosso Tribunal** [MS 6.750/59 e MS 7.280/60], devo dizer algumas palavras sobre as irregularidades formais que o Tribunal de Justiça apontou na deliberação do Tribunal de Contas, por êle anulada.

(...) A meu ver, essas irregularidades formais são insignificantes, não têm a gravidade que, **de acôrdo com os precedentes mencionados**, justificaria a intromissão do Judiciário nessa tarefa especial para cujo desempenho o Constituinte instituiu um

⁵⁰³ BRASIL, STF – RE n.º 55.821/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Victor Nunes Leal, DJ 24.11.1967, p. 03949.

órgão altamente qualificado, como o Tribunal de Contas, protegendo seus juízes com as garantias próprias dos magistrados.
 (...) Finalizando, Sr. Presidente, **conheço do recurso** pelo dissídio jurisprudencial (...) e **lhe dou provimento, para cassar a segurança, sem prejuízo, evidentemente, das vias ordinárias que a lei faculta.** (grifos nossos)

É de se observar que o STF reiterou a tese empregada nos dois julgados registrados linhas atrás: o mérito da decisão do Tribunal de Contas seria insindicável pela via do mandado de segurança. Sem grandes pormenores, o relator consignou a ressalva do manejo da ação ordinária facultada pela lei. É um indício de que se a discussão fosse travada na via ordinária, talvez a amplitude do julgamento pudesse ter sido mais bem aquilatada, de modo a considerar todos os aspectos do acórdão da Corte de Contas. Contudo, é só um sinal.

A falta de maiores detalhamentos à luz dos limites de revisão judicial do acórdão produzido pelo Tribunal de Contas, notadamente em relação às vias ordinárias, gera divergência entre estudiosos nas interpretações das decisões do STF. Não por outra razão, com base nos mesmos julgados, alguns autores chegam a conclusões opostas.

Valmir Campelo, adepto de uma atuação judicial restritiva, invoca a jurisprudência do STF para dizer, sem ressalvas quanto ao instrumento processual utilizado (mandado de segurança ou ação ordinária), que ao Judiciário somente é dado o poder de apreciar os erros de procedimento do acórdão da Corte de Contas, mas não o erro de julgamento:

(...) a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a doutrina majoritária, ao reconhecerem o TCU como juiz natural das matérias inseridas em sua competência, têm entendido que as deliberações da Corte de Contas restringem parcialmente a atuação do Judiciário, que somente pode examinar **erros de procedimento**, sem possibilidade de manifestação sobre eventual **erro de julgamento**.⁵⁰⁴ (grifos do autor)

Numa visão diametralmente oposta, Michel Mascarenhas, com amparo na decisão do MS nº 7.280, de relatoria do Ministro Henrique D'Ávila, acentua: “Claramente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal faz a distinção entre erro formal e ilegalidade manifesta, o que envolve, nesta última, o mérito técnico”.⁵⁰⁵

Com relação àquelas três decisões paradigmáticas do STF, investigadas linhas atrás, discorda-se desses dois autores. A única certeza jurídica que tais julgados fornecem é a de que, em sede de mandado de segurança, não é dado ao Judiciário adentrar no mérito do acórdão do Tribunal de Contas, proferido com arrimo no exercício da sua competência julgadora (art. 71, II, CF). Os limites cognoscitivos da via mandamental, que exigem prova pré-constituída de

⁵⁰⁴ CAMPELO, Valmir. O Tribunal de Contas no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XXI, n. 2, 2003 Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2003/02/-sumario?next=7>. Acesso em: 9 out. 2011.

⁵⁰⁵ MASCARENHAS, Michel. **Tribunais de Contas e Poder Judiciário**: o sistema jurisdicional adotado no Brasil e o controle judicial sobre os atos dos tribunais de contas. São Paulo: Conceito, 2011, p. 266.

direito líquido e certo, compuseram a razão de decidir do STF naqueles três julgamentos. Daí por que, pela via do *writ*, somente o aspecto formal e a ilegalidade manifesta poderiam ser sindicados. E só. A Suprema Corte não esclareceu o que vem a ser “ilegalidade manifesta”, muito menos equiparou essa expressão ao “mérito técnico”, conforme dá a entender a tese de Mascarenhas. Nem foi peremptória em dizer se a mesma limitação imposta pelo “expedito processo do mandado de segurança” deve ser replicada nas vias ordinárias, numa forma de respeito à autonomia constitucional das Casas de Contas. Assim, passados cerca de cinquenta anos, aquelas decisões, elaboradas antes da Carta Magna de 1988, não resolveram a discórdia em torno dos limites impostos à revisão judicial da decisão da Corte de Contas.

5.2.3.2. Superior Tribunal de Justiça

A falta de posicionamentos mais contundentes e atuais proferidos do STF motiva a descer alguns degraus na hierarquia do Judiciário, a fim de aprofundar o estudo da matéria no âmbito de outros tribunais. Conquanto sem maiores novidades, podem-se inicialmente destacar dois julgados do Superior Tribunal de Justiça. No primeiro deles, a Corte reafirmou a tradicional jurisprudência do STF, com arrimo no já mencionado acórdão do RE nº 55.821/PR, de relatoria do Ministro Victor Nunes Leal. É o que se colhe dos dizeres do Ministro Humberto Gomes de Barros, no julgamento do Recurso Especial nº 8.970/SP:

(...) é impossível desconstituir o ato administrativo ungido pela aprovação do Tribunal de Contas, sem rescindir a decisão deste colegiado; e **para rescindi-la, é necessário que nela se apontem irregularidades formais graves ou ilegalidades manifestas.**⁵⁰⁶ (grifo nosso)

Por oportuno, cabe registrar uma crítica a essa decisão. É que, malgrado se tratasse de julgamento de recurso especial advindo de ação popular, o Relator, que foi seguido por unanimidade, utilizou na sua fundamentação os precedentes do STF, os quais, como visto, dizem respeito à decisão judicial tomada em sede de mandado de segurança. Vale dizer, de maneira inadequada, a razão de decidir fundada na estreiteza da cognição judicial desse remédio constitucional foi empregada num julgamento de ação popular, sem nenhum tipo de ressalva ou observação.

⁵⁰⁶ AÇÃO POPULAR - LITISCONSORTES PASSIVOS NECESSÁRIOS - DONATÁRIOS - INTEGRANTES DE TRIBUNAL DE CONTAS - ATO APROVADO PELO TRIBUNAL DE CONTAS - POSSIBILIDADE DE DESCONSTITUIÇÃO - DESVIO DE FINALIDADE - RESTRIÇÃO CONTIDA EM NORMA POSTERIOR AO ATO IMPUGNADO - INENIZAÇÃO FEITA SEM O DEVIDO PROCEDIMENTO - NULIDADE PROCESSUAL. BRASIL, STJ – REsp nº 8.970/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 9.3.1992, p. 2533.

Ademais, insta discordar no que se refere à assertiva de “impossibilidade” de desconstituição judicial de ato administrativo (do Executivo, por exemplo) aprovado pelo Tribunal de Contas. Ora, o fato de o Tribunal de Contas ter considerado legal determinado ato administrativo não vincula a decisão do Judiciário quando da análise desse mesmo ato. É claro que a decretação de desconstituição judicial do ato não implica a nulidade da decisão do Tribunal de Contas que o aprovou. Como se sabe, nessa situação não se comunicam as instâncias judicial e de contas. Exemplo claro é a disposição do art. 21, II, da Lei nº 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa): “A aplicação das sanções previstas nesta lei independe: (...) II – da aprovação ou rejeição das contas pelo órgão de controle interno ou pelo Tribunal ou Conselho de Contas”.

Retomando o enfoque, outro julgado do STJ digno de menção é o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 34.718/MS. Nessa ocasião, o Tribunal estatuiu que não lhe caberia valorar o mérito do exame feito pelo Tribunal de Contas. Dessa vez, de forma escorreita, o fundamento utiliza o argumento da diminuta extensão cognoscitiva do magistrado no contexto do mandado de segurança. Foi como se expressou o Relator, Ministro Herman Benjamin:

O espectro de conhecimento da impetração, portanto, limita-se ao exame da legalidade/juridicidade do ato considerado coator, devendo o direito tutelado na via mandamental ser líquido e certo, é dizer, passível de pronta demonstração mediante prova pré-constituída, independentemente de dilação probatória.

Logo, **não cabe ao Superior Tribunal de Justiça emitir juízo sobre o mérito do julgamento proferido pelo Tribunal de Contas**, cuja valoração se insere dentro da competência que lhe fora outorgada pelo art. 71 da Constituição Federal.⁵⁰⁷ (grifos nossos)

Nesses dois casos apresentados, embora com contornos distintos entre si – em relação à fundamentação e à via processual na qual se deu o pronunciamento judicial –, o Tribunal da Cidadania chegou à mesma conclusão do STF acerca dos limites ao reexame jurisdicional do *decisum* do TCU. Mas ficaram dúvidas sobre como a controvérsia poderia ser dirimida, caso se tratasse de demandas judiciais apreciadas no espaço de cognição das vias ordinárias.

Ainda, destaca-se outro relevante julgado do STJ, por meio do qual a Corte foi instada a se manifestar sobre pedido de anulação de decisão da Câmara de Vereadores; esta, acatando parecer prévio do Tribunal de Contas (competência catalogada no inciso I do art. 71 da CF, e que não se confunde com aquela competência julgadora presente no inciso II desse mesmo artigo), rejeitou as contas de certo Prefeito. No caso em tela, o STJ fez uso de uma fundamentação diferente da dos outros precedentes; assentou o entendimento de que seria cabível, em sede de ação anulatória (referida no art. 1º, I, “g”, da Lei Complementar nº 64/90),

⁵⁰⁷ BRASIL, STJ – RMS nº 34.718/MS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 29.10.2013.

a apreciação judicial da conformidade do processo e da existência dos motivos que compuseram o ato de declaração de irregularidade das contas.⁵⁰⁸ Nessa ocasião, o Relator, Ministro Pádua Ribeiro, apoiou-se expressamente nas lições de Hely Lopes Meirelles, de acordo com este trecho do voto-condutor:

(...) aplicável ao caso o ensinamento de Hely Lopes Meirelles, referindo-se às decisões administrativo-punitivas, segundo o qual cabe ao Judiciário exercer o controle quanto à regularidade do processo e à existência de motivos. A respeito, esclarece o insigne e saudoso jurista:

“O que o Judiciário não pode é valorar motivos, para considerar justa ou injusta a deliberação do Plenário, mas poderá e deverá que solicitado, examinar a regularidade formal do processo e verificar a real existência dos motivos e a exatidão do enquadramento no tipo descrito pela lei definidora da infração. Assim decidindo, a Justiça não estará emitindo Juízo de valor sobre a conduta político-administrativa do acusado, mas juízo de legalidade sobre o processo e sobre a realidade dos motivos determinantes da deliberação da Câmara (Direito Municipal Brasileiro, p. 665-666, RT, 4ª ed., 1981)”. (grifos do autor)

Esse precedente do STJ, embora se refira à decisão do Tribunal de Contas no exercício de competência diversa daquela que é objeto de estudo, dá sinais importantes da postura que a Corte tem seguido ante a impugnação pela via ordinária (ação anulatória) dos atos praticados pelo TCU, especialmente no que concerne à possibilidade de verificação da existência de motivação suficiente no acórdão que rejeita as contas públicas. É uma ampliação da tese estabelecida pelo STF, que faz menção apenas ao controle jurisdicional do procedimento e do respeito à legalidade (em sede de mandado de segurança, não se pode esquecer). De qualquer maneira, não é demais registrar que a jurisprudência do STJ, exemplificada no julgamento daquele Recurso Especial, segue direção da impossibilidade de valoração dos motivos em si do acórdão do TCU, para dizer se a decisão deste órgão foi justa ou injusta.⁵⁰⁹

⁵⁰⁸ Prestação de contas. Prefeito. Rejeição pela Câmara de Vereadores por falta de quorum. Ação anulatória, prevista no art. 1º, inciso I, letra “g”, da Lei Complementar nº 64, de 1990. Cabimento. Âmbito.

I – A ação anulatória, referida no citado preceito legal complementar, e cabível contra a decisão da Câmara de Vereadores, incluindo-se, no seu âmbito, as questões relativas à regularidade do processo e à existência dos motivos atinentes ao ato de rejeição das contas.

II – Recurso especial conhecido e provido.

BRASIL, STJ – Resp 80.419/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ 13.5.1996. No mesmo sentido: BRASIL, STJ – Resp 151529/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 11.11.02.

⁵⁰⁹ Como exemplo mais recente dessa orientação jurisprudencial, menciona-se o Resp 80.419/MG, no qual o Relator, Ministro Francisco Falcão, acompanhou a tese firmada pelo Ministro Pádua Ribeiro: “Na esteira do precedente já citado, entendo que o artigo 1º, I, “g”, da LC 64/90 permite a sujeição das contas ao Poder Judiciário, a quem caberá emitir, não juízo de valor sobre a motivação, mas juízo de legalidade acerca da regularidade do processo e da existência de motivos, como já observado pelo Ministro Pádua Ribeiro”. BRASIL, STJ - REsp 176.616-MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 16.4.01.

5.2.3.3. Tribunal Superior Eleitoral

No contexto da apreciação judicial do julgamento das contas públicas, é importante destacar algumas questões suscitadas no âmbito da Justiça Eleitoral, especialmente no que diz respeito aos julgados do Tribunal Superior Eleitoral. Tal proceder se mostra necessário porque a decisão da Casa de Contas pode ensejar a declaração de inelegibilidade do gestor ou responsável que, em razão do exercício de cargos ou funções públicas, tiveram suas contas rejeitadas pelo órgão de controle competente, por força do que dispõe o art. 1º, inciso I, “g”, da Lei Complementar n. 64/90.⁵¹⁰

Desde logo, impende mencionar que a declaração de inelegibilidade não é sanção aplicada pelo Tribunal de Contas. Ela é tão somente uma consequência jurídica que decorre do julgamento definitivo pela rejeição das contas, mas sua possível formalização deverá acontecer perante a Justiça Eleitoral.⁵¹¹ Com efeito, apenas incumbe à Corte de Contas remeter ao Ministério Público Eleitoral a lista contendo os nomes dos responsáveis que tiveram suas contas julgadas irregulares nos cinco anos imediatamente anteriores à realização de cada pleito eleitoral, na forma do art. 91 da LOTCU e do art. 220 do RITCU.⁵¹²

Portanto, não tem aplicação imediata, para fins de inelegibilidade, o possível efeito jurídico da decisão do TCU que rejeita as contas. A caracterização dessa hipótese de suspensão dos direitos políticos depende da impugnação do pedido de registro de candidatura e da apreciação feita pelo Juízo Eleitoral sobre o acórdão do Órgão de Contas.⁵¹³ É nesse momento

⁵¹⁰ Art. 1º São inelegíveis:

I - para qualquer cargo:

g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição; (Redação dada pela Lei Complementar nº 135, de 2010)

⁵¹¹ MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 382.

⁵¹² Art. 91. Para a finalidade prevista no art. 1º, inciso I, alínea g e no art. 3º, ambos da Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, o Tribunal enviará ao Ministério Público Eleitoral, em tempo hábil, o nome dos responsáveis cujas contas houverem sido julgadas irregulares nos cinco anos imediatamente anteriores à realização de cada eleição.

Art. 220. Para os fins previstos no art. 1º, inciso I, alínea g e no art. 3º da Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990, o Tribunal, com a devida antecedência ou quando solicitado, enviará ao Ministério Público Eleitoral, em tempo hábil, o nome dos responsáveis cujas contas houverem sido julgadas irregulares nos cinco anos imediatamente anteriores à época em que forem realizadas eleições no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Parágrafo único. Não se aplica o disposto neste artigo aos processos em que houver recurso com efeito suspensivo cuja admissibilidade tenha sido reconhecida pelo relator.

⁵¹³ WARGAS NETO, Conrado. A inelegibilidade e os tribunais e conselhos de contas. In: SOUSA JUNIOR, José Geraldo de (Org.). **Sociedade democrática, direito público e controle externo**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2006, p. 157.

que o órgão jurisdicional verificará o preenchimento dos requisitos cumulativos elencados no art. 1º, inciso I, “g”, da LC n. 66/90, quais sejam: (a) rejeição das contas públicas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa; (b) decisão irrecorrível proferida por órgão competente; e (c) ausência de suspensão ou anulação judicial da decisão de rejeição das contas.⁵¹⁴

Ao apreciar o inteiro teor do acórdão do Tribunal de Contas⁵¹⁵, o Juízo Eleitoral avaliará se estão presentes ou não todos aqueles requisitos legais da inelegibilidade, inclusive se pronunciando sobre a insanabilidade das falhas detectadas⁵¹⁶ e a existência de improbidade administrativa por conduta dolosa (atos que impliquem enriquecimento ilícito, prejuízo ao erário e violação aos princípios da administração pública, segundo reza a Lei nº 8.429/92). A respeito do elemento subjetivo, o TSE recentemente consolidou o entendimento de que a presença de dolo genérico ou eventual é suficiente para fins de declaração de inelegibilidade, conforme se colhe do excerto a seguir:

(...). Eleições 2012. Vereador. Recurso contra expedição de diploma. Inelegibilidade. Art. 1º, I, g, da LC 64/90. Rejeição de contas públicas. Configuração. (...) 1. Segundo a jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral, o pagamento a maior de remuneração a agentes públicos (dentre eles o próprio agravante) configura ato doloso de improbidade administrativa, configurando-se o dolo genérico na medida em que o administrador deixa de observar os dispositivos constitucionais que vinculam sua atuação. Incidência da inelegibilidade do art. 1º, I, g, da LC 64/90. (...).⁵¹⁷

⁵¹⁴ “A disciplina normativa constante da alínea g exige, para configuração da inelegibilidade, que concorram três requisitos indispensáveis, quais sejam: a) diga respeito a contas públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa; b) seja irrecorrível a decisão proferida por órgão competente; e c) não tenha essa decisão sido suspensa pelo Poder Judiciário”. BRASIL, TSE – AgR-REspe nº 48280, Rel. Min. Laurita Vaz, Publicado em Sessão de 17.12.2012.

⁵¹⁵ Segundo entendimento pacífico do TSE, é imprescindível a juntada pelo impugnante do inteiro teor do acórdão do Tribunal de Contas, sob pena de deixar de ser analisada a inelegibilidade. Nesse sentido: “(...) 2. Não havendo nos autos o inteiro teor da decisão da Corte de Contas, não há como se concluir pela insanabilidade das irregularidades. 3. Como a regra é a elegibilidade do cidadão, na ausência de elementos nos autos que permitam aferir a insanabilidade dos vícios relativos às contas rejeitadas, não há como se reconhecer a inelegibilidade do art. 1º, I, g, da LC nº 64/90. (...)”. BRASIL, TSE – REspe nº 34.444, Rel. Min. Marcelo Ribeiro, Publicado em Sessão de 13.11.2008. No mesmo sentido: BRASIL, TSE – AgR-REspe nº 33.867, Rel. Min. Felix Fischer, Publicado em Sessão de 26.11.2008.

⁵¹⁶ “2. De acordo com a jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral, “(...) o recurso de revisão não afasta a inelegibilidade, salvo se a ele tiver sido concedido efeito suspensivo pela Corte, a quem incumbe seu julgamento (...)” e “(...) a insanabilidade das irregularidades que causaram a rejeição das contas pode ser aferida pela Justiça Eleitoral nos processos de registro de candidatura”. (...)”. BRASIL, TSE – AgRgREspe nº 26.942, Rel. Min. José Delgado, Publicado em Sessão de 29.9.2006. No mesmo sentido: BRASIL, TSE – REspe nº 23.565, Rel. Min. Luiz Carlos Madeira, Publicado em Sessão de 29.9.2004; BRASIL, TSE – AgR-REspe nº 32.944, Rel. Min. Fernando Gonçalves, Publicado em Sessão de 3.12.2008; BRASIL, TSE – AgR-REspe nº 63.195, Rel. Min. Dias Toffoli, Publicado em Sessão de 30.10.2012.

⁵¹⁷ BRASIL, TSE – AgR-REspe nº 95.890, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Publicado em Sessão de 24.6.2014. No mesmo sentido: BRASIL, TSE – ED-AgR-REspe nº 26.743, Rel. Min. Dias Toffoli, Publicado em Sessão de 9.5.2013; BRASIL, TSE – AgR-REspe nº 38.567, Rel. Min. Henrique Neves, Publicado em Sessão de 25.4.2013.

Noutro norte, merece atenção a condição relativa à ausência de decisão judicial suspendendo ou anulando acórdão do Tribunal de Contas. A partir desse requisito legal de inelegibilidade, fica evidente a possibilidade de revisão judicial do acórdão do Tribunal de Contas. Trata-se de uma abertura legal que reforça a tese de que o julgamento das contas públicas não é intocável. Isso não significa que a revisão judicial possa acontecer de maneira irrestrita, sem quaisquer limitações.

É importante frisar que tanto a suspensão como a anulação da decisão do TCU somente poderão ser apreciadas pelo STF⁵¹⁸, via mandado de segurança, ou pela Justiça Federal comum⁵¹⁹, nas vias ordinárias. Portanto, não cabe à Justiça Eleitoral, em sede de impugnação de candidatura, modificar ou desconstituir a decisão da Corte de Contas.⁵²⁰

Além disso, não basta a mera propositura da ação judicial contra o acórdão do TCU para que seja suspensa a causa da inelegibilidade. A redação original da alínea “g” do art. 1º, I, da LC nº 64/90 ressaltava a declaração de inelegibilidade caso decisão irrecorrível do órgão do controle houvesse sido ou estivesse sendo submetida à apreciação do Poder Judiciário.⁵²¹ Isso levou o TSE a editar a Súmula nº 1, segundo a qual, “Proposta a ação para desconstituir a decisão que rejeitou as contas, anteriormente à impugnação, fica suspensa a inelegibilidade (Lei Complementar nº 64/90, art. 1º, I, g)”. No entanto, conforme explica Roberto Moreira de

⁵¹⁸ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

d) o *habeas corpus*, sendo paciente qualquer das pessoas referidas nas alíneas anteriores; o mandado de segurança e o *habeas data* contra atos do Presidente da República, das Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, do Tribunal de Contas da União, do Procurador-Geral da República e do próprio Supremo Tribunal Federal;

⁵¹⁹ Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

I - as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

⁵²⁰ CONFLITO DE COMPETÊNCIA. AÇÃO DECLARATÓRIA DESCONSTITUTIVA DE DECISÃO DO TCU MOVIDA POR EX-PREFEITO. RECURSOS TRANSFERIDOS AO ERÁRIO MUNICIPAL POR FORÇA DE CONVÊNIO FIRMADO COM A UNIÃO FEDERAL. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL.

1. Ação que visa desconstituir decisão do Tribunal de Contas da União, a qual, por via reflexa, implica em inelegibilidade do demandante. O efeito acessório da decisão não é hábil a influir na competência, prevalecendo a relação jurídica controvertida que compõe a causa *petendi* da ação.

2. Conseqüentemente, compete à Justiça Federal processar e julgar ação para desconstituir o acórdão do TCU de Rejeição de Contas, que julga irregulares as contas de responsabilidade de Prefeito.

3. A competência cível da Justiça Federal é definida *ratione personae*, e, por isso, absoluta, determinada em razão das pessoas que figuram no processo como autoras, rés, assistentes ou oponentes.

4. Incidência da Súmula 208/STJ: "Compete a justiça federal processar e julgar prefeito municipal por desvio de verba sujeita a prestação de contas perante órgão federal."

5. Conflito conhecido para declarar competente o Juízo Federal da 2ª Vara de Passo Fundo-RS, o suscitado. BRASIL, STJ – CC nº 46.714/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 26.9.2005. No mesmo sentido: BRASIL, STJ – CC nº 101.062/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 3.6.2009.

⁵²¹ g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se a questão houver sido ou estiver sendo submetida à apreciação do Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 5 (cinco) anos seguintes, contados a partir da data da decisão;

Almeida, “O TSE assentou entendimento posterior segundo o qual a mera propositura da ação anulatória, sem a obtenção de provimento liminar ou tutela antecipada, não suspende a inelegibilidade (...)”.⁵²² O novo posicionamento da Corte Superior Eleitoral restou cristalizado na nova redação daquela disposição legal – por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário –, pois agora se exige, no mínimo, a suspensão da decisão do TCU para que o interessado seja considerado elegível.

A possibilidade de revisão judicial do acórdão do Tribunal de Contas visando ao registro de candidatura eleitoral é um dos principais motivos que impulsionam a ida dos gestores e responsáveis ao Judiciário para ter afastada a irregularidade das contas. Não obstante, questão dessa natureza não será travada na Justiça Eleitoral, pois a ela compete apenas valorar o *decisum* do Órgão de Contas.

5.2.3.4. Justiça Federal comum

É salutar que a sindicância judicial relativa ao julgamento do TCU também seja investigada na esfera da Justiça Federal comum, já que é esse o segmento judiciário competente para julgar tal questão ordinariamente. A esse respeito, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região possui posicionamento claro e contundente. A sua jurisprudência acompanha aquele entendimento clássico do STF. Porém, com uma diferença importante: a restrição ao controle jurisdicional deve ocorrer mesmo nos casos de julgamentos advindos de ações ordinárias ou embargos do executado. É o que se pode deduzir deste excerto, da lavra do Desembargador Federal Marcelo Navarro:

É consabido que os acórdãos proferidos pelo TCU em sede de controle externo das contas públicas são atos – ou decisões “quase-jurisdicionais”, no pensamento dos saudosos CYRNE LIMA, AURELIANO LEAL e SEABRA FAGUNDES – que não podem ser revistos pelo Judiciário, exceto nos seus aspectos formais e legais, por se defeso ao Judiciário pronunciar-se sobre o mérito administrativo, substituindo os critérios adotados pela Corte de Contas.

(...) São ilustrativos dessa tendência os veneráveis precedentes do Supremo Tribunal Federal, colacionados nas contra-razões da União: MS 7.280, DJ 17.9.1962 e RE 55.821/PR, DJ 24.11.1967.

Seja como for, ato ou decisão, para desconstituir um acórdão do TCU, é preciso comprovar, inequivocamente, a sua nulidade.⁵²³ (grifos nossos)

⁵²² ALMEIDA, Roberto Moreira de. **Curso de direito eleitoral**. 5. ed. Salvador: Juspodivm, 2011, p. 112.

⁵²³ BRASIL, TRF5 – AC nº 434.396/PE, Quarta Turma, Rel. Des. Federal Marcelo Navarro, DJ 18.8.2008, p. 1.031. Nesse mesmo sentido, servem de exemplo os seguintes julgados da Segunda, Terceira e Quarta Turmas: BRASIL, TRF5 – AC nº 263.496-CE, Segunda Turma, Rel. Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, DJ 18.8.2003, p. 908; BRASIL, TRF5 – AC 521.056/PE, Terceira Turma, Des. Federal André Luís Maia Tobias Granja (Convocado) DJE 15.1.2013, p. 81; BRASIL, TRF5 – AC nº 368.318/PE, Quarta Turma, Rel. Des. Federal Marcelo Navarro, DJ 8.2.2008, p. 2.192; BRASIL, TRF5 – AC nº 484.238/CE, Quarta Turma, Rel. Des. Federal Margarida Cantarelli, DJE 11.1.2010, p. 291.

Sobre esse precedente, uma primeira observação crítica se impõe. Como se pode perceber, a tese assentada pela aludida Corte Judiciária foi construída tendo por parâmetro aquelas outras decisões do STF (MS 7.280/GB e RE 55.821/PR). Todavia, o caso concreto, que foi apreciado em sede de apelação, não diz respeito a julgamento de mandado de segurança contra acórdão do TCU, tal como ocorreu naqueles precedentes do STF. Aqui é cabível aquela mesma crítica dirigida ao STJ, quando da apreciação do Recurso Especial nº 8.970/SP. Os precedentes judiciais da Corte Suprema foram usados como paradigma de uma tese jurídica que, a rigor, não se aplicava ao caso sob exame. É dizer, enquanto todos os julgados do STF envolveram cognição judicial estreita em sede de mandado de segurança, o TRF-5 adotou a corrente restritiva em processos originados de ações ordinárias. Por essa razão não é possível afirmar que a orientação jurisprudencial deste Tribunal é mera reprodução das razões de decidir perfilhadas pela Corte Suprema.

Em que pese essa impropriedade no uso dos precedentes, o mencionado tribunal consagrou algumas teses jurídicas dignas de notas. A primeira delas diz respeito ao descabimento de produção de prova pericial ou testemunhal com o propósito de examinar o acerto ou desacerto da decisão do TCU perante o juízo de primeira instância. Eis o relato presente no julgamento da Apelação Cível nº 564.622 – RN:

Ocorre que o mérito administrativo das decisões proferidas pelo Tribunal de Contas da União é insuscetível de ingerência judiciária. A possibilidade de intervenção do Judiciário para declarar a nulidade de acórdão do TCU apenas se justifica nas hipóteses em que haja irregularidade formal grave ou flagrante ilegalidade no *decisum*, conforme dantes destacado.

(...)

É evidente, ainda, que o requerimento de nova perícia tem por objetivo finalístico a rediscussão meritória acerca do julgamento proferido por aquela Corte, a partir da análise do conjunto fático probatório que ensejou a sua condenação ao pagamento de multa e ao ressarcimento do dano causado aos cofres públicos durante a execução do Convênio nº 2000/1999 (ante a constatação de irregularidades no emprego dos recursos destinados à construção de unidades sanitárias no Município).

Mas tal não se pode admitir, uma vez que o sistema de controle jurisdicional, a teor do art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, mister enfatizar, deve restringir-se ao exame da legalidade do procedimento administrativo, de maneira a assegurar a consagração do *due process of law*.⁵²⁴

Segundo o TRF da 5ª Região, as provas seriam inúteis para definir se os procedimentos do processo de contas observaram a legalidade exigida. Daí não ter merecido guarida a alegação de cerceamento do direito de defesa à negativa da produção de prova pericial. A realização de

⁵²⁴ BRASIL, TRF5 – AC nº 564.622/RN, Segunda Turma, Rel. Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, DJE 15.5.2014, p. 160. No mesmo sentido: BRASIL, TRF5 – AC nº 263.496/CE, Segunda Turma, Rel. Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, DJ 18.8.2003, p. 908.

perícia só teria razão de ser para aferir o mérito técnico do ato decisório combatido, e isso não é acatado atualmente por aquele tribunal.

Outra proposição relevante do TRF da 5ª Região diz respeito à tese jurídica de que até mesmo a negativa de produção de determinadas provas (perícia, vistoria e oitiva de testemunhas, por exemplo) durante a fase instrutória do processo de contas não conduz, por si só, à nulidade do acórdão do TCU:

Passo à segunda tese do apelo, segundo a qual o **indeferimento de provas requeridas na Tomada de Contas, tais como perícia, vistoria e ouvida de testemunhas**, seria causa de nulidade daquele procedimento, por cerceamento de defesa. Não é bem assim.

(...) Dessarte, **quando chamado a prestar contas perante o TCU, incumbe ao gestor da *res publica*** – por isso denominado “responsável”, na linguagem procedimental da Corte de Contas – **o ônus de comprovar a regularidade da realização das despesas que lhe competem.**

(...) **não vejo, no procedimento *sub examine*, as alegadas violações ao devido processo legal.** Ao contrário, o exame dos autos do procedimento administrativo confirma a legalidade das decisões proferidas pela Corte de Contas, e o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, até mesmo em grau de recurso.

Conforme afirmei no início deste voto, **o acórdão do Tribunal de Contas da União só pode ser desconstituído pelo Judiciário se ficar patente a sua nulidade, porém os recorrentes não desincumbiram desse ônus.**⁵²⁵ (grifos nossos)

À vista do exposto, percebe-se que, conquanto não tenha havido pronunciamento do órgão plenário, três turmas do TRF da 5ª Região assimilaram a concepção segundo a qual é vedado ao Judiciário perscrutar o mérito do acórdão do Tribunal de Contas. Somente vícios procedimentais ou ilegalidades manifestas poderiam servir para atacar o *decisum* desse órgão controlador.

Impende sublinhar que outros tribunais federais se manifestaram sobre a temática ora em debate. A propósito, constata-se que as jurisprudências dos Tribunais Regionais Federais das 1ª, 2ª e 4ª Regiões estão alinhadas àquela seguida pelo TRF-5, existindo pequenas diferenças quanto às fundamentações jurídicas utilizadas.

Como paradigma, vale citar o acórdão proferido pela Quinta Turma do TRF-1 na Apelação Cível nº 195307120004013800.⁵²⁶ Nesse caso, o Desembargador Federal Fagundes

⁵²⁵ BRASIL, TRF5 – AC nº 434.396/PE, Quarta Turma, Rel. Des. Federal Marcelo Navarro, DJ 18.8.2008, p. 1.031.

⁵²⁶ ADMINISTRATIVO. RECURSOS FEDERAIS. CONVÊNIO ENTRE ENTIDADE SINDICAL E MINISTÉRIO DA AGRICULTURA. ACÓRDÃO DO TCU. REJEIÇÃO DAS CONTAS PRESTADAS PELO EX-PRESIDENTE DE SINDICATO. REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ÔNUS PROBATÓRIO.

1. As provas requeridas são insuscetíveis de provar os fatos da causa, os quais somente podem ser provados documentalmente, por se tratar de matéria relativa à prestação de contas referente a recursos públicos, cujas despesas, de forma imposterável, têm de ser limpidamente demonstradas.

2. A revisão judicial das decisões do Tribunal de Contas da União – TCU não é irrestrita, devendo-se limitar ao exame de eventuais irregularidades formais ou manifestas ilegalidades. Excepcionalmente, adentra-se à questão substancial atinente à prestação de contas (REsp 80.419/MG, Relator Min. Pádua Ribeiro).

de Deus, para alicerçar seu voto, além de ter usado um dos tradicionais julgados do STF, que fora conduzido pelo Ministro Victor Nunes Leal⁵²⁷, argumentou com base num precedente do STJ (REsp 80.419/MG, Relator Min. Pádua Ribeiro), cujo teor averba que ao Judiciário é dado apenas o poder de apreciar a regularidade do processo de contas e verificar a existência de motivação suficiente do acórdão do TCU. Acompanhado por unanimidade, assim se pronunciou o Relator:

(...) é assente o entendimento jurisprudencial de que as decisões do Tribunal de Contas da União – órgão a quem compete julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos (CF, art. 71, II) – não são suscetíveis de ampla revisão pelo Poder Judiciário, o qual deve limitar-se ao exame de eventuais irregularidades formais ou manifestas ilegalidades, o que, no caso, não se mostra configurado.

Nessa mesma senda, o TRF da 2ª Região manteve sentença judicial que rechaçou a intromissão no mérito do julgamento do TCU, além de ter reafirmado a tese de impossibilidade de produção de prova pericial contábil para desconstituir o acórdão de contas.⁵²⁸ Assim se

3. O Recorrente não se desincumbiu do seu ônus de provar que o acórdão do TCU padece de ilegalidade, e, bem assim, a correta aplicação dos recursos aos fins a que se destinavam (CPC, art. 333, I).

4. Caso em que a decisão da Corte de Contas traz motivação suficiente e ampara-se em regular procedimento administrativo – tomada de contas especial –, no qual foi assegurada a ampla defesa ao ex-Presidente de entidade sindical, o qual, porém, não obteve êxito em afastar a irregularidade constatada na prestação de contas.

5. Apelação do Autor desprovida. BRASIL, TRF1 – AC nº 195307120004013800, Quinta Turma, Rel. Des. Federal Fagundes de Deus, e-DJF1 29.1.2010. No mesmo sentido, os seguintes precedentes: BRASIL, TRF1 – AC 2000.33.00.016673-8/BA, Sexta Turma, Rel. Des. Federal Souza Prudente, DJ 14/8/2006; BRASIL, TRF1 – AC nº 180704620044013400, Quinta Turma, Rel. Des. Federal Selene Maria de Almeida, e-DJF1 27.8.2010; BRASIL, TRF1 – AC nº 155511020044013300, Quarta Turma Suplementar, Rel. Des. Federal Rodrigo Navarro de Oliveira (Convocado), e-DJF1 5.7.2013; BRASIL, TRF1 – AC nº 266551020014010000, Quarta Turma Suplementar, Rel. Des. Federal Marcio Barbosa Maia (Convocado), e-DJF1 16.8.2013.

⁵²⁷ BRASIL, STF – RE nº 55.821/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Victor Nunes Leal, DJ 24.11.1967, p. 3.949.

⁵²⁸ ADMINISTRATIVO – APELAÇÃO EM EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – DESCONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO – ACÓRDÃO DO TCU – PROVA PERICIAL CONTÁBIL – ANÁLISE SOBRE O MÉRITO DA FISCALIZAÇÃO DO TCU – IMPOSSIBILIDADE – CERCEAMENTO DE DEFESA – INEXISTÊNCIA.

1 – Ao Juízo é deferido conhecer e julgar os aspectos técnico-formais do acórdão do TCU, averiguando se foi cumprido o devido processo legal no procedimento que originou o acórdão embargado, oportunizando-lhe o direito de defesa, ou ainda reconhecer as causas extintivas do crédito tributário pelo pagamento (até mesmo parcial da dívida) ou pela prescrição. Logo, seria impossível a realização da perícia contábil requerida.

2 – É vedado proceder a uma nova análise sobre o mérito da fiscalização engendrada pelo TCU, sob pena de violação ao preceito constitucional que confere ao TCU (art. 71-CF/88) a competência para apreciar as contas dos gestores públicos. A postura aqui é deferência ao órgão constitucionalmente legitimado para atuar em prol da regularidade de contas e do interesse público.

3 – Não pode o embargante pretender, em sede jurisdicional, prestar novamente contas e realizar nova avaliação de sua contabilidade, o que significaria usurpar a competência constitucional exclusiva do TCU para tanto e que exerceu de forma adequada.

4 – O embargante não trouxe qualquer indício de prova de que o TCU teria agido de forma irregular e ilegal, em agressão a seu direito. Além de não provar a ausência de notificação, pelo TCU, para defender-se, igualmente não comprovou ser inverídica a afirmação da União de que lhe foi oportunizado o exercício do direito de defesa de modo amplo naquele procedimento.

5 – É certo que de alguma forma as decisões proferidas pelos Tribunais de Contas podem ser revistas pelo Poder Judiciário, cabendo somente o reexame das decisões proferidas por aquela Corte de Contas, não do seu mérito, mas quanto a sua formalidade, ilegalidade.

6 – Apelação desprovida. Sentença mantida.

pronunciou a Sexta Turma na deliberação acerca da Apelação Cível 2003.51.01.022517-0, em que o Relator, Desembargador Federal Frederico Gueiros, fez o seguinte registro:

É vedado, portanto, proceder a uma nova análise sobre o mérito da fiscalização engendrada pelo TCU, sob pena de violação ao preceito constitucional que confere ao TCU – art. 71 – a competência para apreciar as contas dos gestores públicos. A postura aqui é deferência ao órgão constitucionalmente legitimado para atuar em prol da regularidade de contas e do interesse público.

Explica-se: não pode o embargante pretender, em sede jurisdicional, prestar novamente contas e realizar nova avaliação de sua contabilidade, o que significaria usurpar a competência constitucional exclusiva do TCU para tanto e que a exerceu de forma adequada.

A fundamentação consistiu em dar prevalência ao acórdão do TCU, por ter sido esse o órgão constitucionalmente designado para formalizar o juízo sobre as contas públicas. Caso procedesse à nova avaliação da contabilidade do sujeito controlado, estaria o Judiciário usurpando competência privativa daquela Casa de Contas. Daí a afirmação contida do Desembargador Federal Guilherme Couto de Castro: “(...) desnecessária a realização de prova pericial, pois não é dado ao Poder Judiciário rever o conteúdo da decisão do TCU”.⁵²⁹

Por derradeiro, há na jurisprudência do TRF da 4ª Região mais precedentes que repisam a tese restritiva de reexame judicial de acórdão do TCU, no exercício de sua competência judicante (art. 71, II, CF).⁵³⁰ No recente julgamento da Apelação Cível 5039167-

BRASIL, TRF2 - AC 2003.51.01.022517-0, Sexta Turma, Rel. Des. Federal Frederico Gueiros, DJ 12.9.2011. Outros precedentes do TRF-2 nesse mesmo sentido: BRASIL, TRF2 - AC 2003.50.02.000942-0, Sétima Turma Especializada, Rel. Des. Federal Reis Friede, DJ 18.1.2011; BRASIL, TRF2 - AC 283609/RJ, Sétima Turma Especializada, Rel. Des. Federal Sergio Schwaitzer, DJ 8.9.2008.

⁵²⁹ ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. DECISÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. SUBVENÇÃO. VERBAS FEDERAIS. INTERESSE DE AGIR. CERCEAMENTO DE DEFESA.

1. Lide na qual a sociedade de ensino superior pretende a decretação da nulidade da decisão do TCU, que considerou irregulares as contas prestadas e determinou a devolução das verbas federais repassados a título de subvenção social. O juízo de primeiro grau decretou a extinção do processo, sem julgamento do mérito, por falta de interesse de agir, em razão da inexistência de decisão administrativa passível de apreciação pelo Poder Judiciário.

2. De acordo com os documentos que instruem os autos, verifica-se que foi proferida decisão, pelo Plenário do TCU, apreciando as contas apresentadas pela Autora, não sendo o caso, portanto, de extinção do processo. Há interesse processual na pretensão de invalidar a decisão do Tribunal de Contas e considerar válidas as contas prestadas, impondo-se a reforma da sentença terminativa.

3. Com fulcro no § 3º do art. 515 do CPC, deve ser julgado improcedente o pedido. O exame pelo Poder Judiciário das decisões proferidas pelo TCU limita-se à observância da legalidade do procedimento. A autora nem sequer juntou aos autos cópia da decisão proferida pelo TCU, mencionada expressamente como anexo ao ofício que lhe foi enviado. Também não forneceu cópia integral do processo administrativo, nem comprovou justo motivo que a impossibilitasse de trazê-lo, tornando assim impossível aferir o alegado cerceamento de defesa. Ademais, a inicial beira a inépcia.

4. Apelação parcialmente provida, para reformar a sentença terminativa e, prosseguindo nos termos do art. 515, § 3º, do CPC, julgar improcedente o pedido. BRASIL, TRF2 - AC 2000.51.02.007190-7, Sétima Turma Especializada, Rel. Des. Federal Guilherme Couto de Castro, DJ 18.1.2011.

⁵³⁰ DIREITO ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS. TOMADA DE CONTAS. IRREGULARIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. MÉRITO ADMINISTRATIVO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

10.2012.404.7100/RS, o seu Relator, Des. Federal Fernando Quadros da Silva, ofereceu a seguinte interpretação ao princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional:

O princípio da inafastabilidade do controle judicial permite a revisão de qualquer ato administrativo, inclusive oriundo de julgamento de contas. Entretanto, a revisão judicial deve-se ater aos aspectos diretamente ligados à legalidade do ato, e não ao seu mérito, tendo em vista a independência das esferas judicial e administrativa.

Naquele mesmo precedente, o Relator ressaltou a peculiaridade da conformação do Tribunal de Contas em nível constitucional e a natureza de suas decisões, agregando esses aspectos às suas razões de decidir pela limitação da sindicância judicial do julgamento do TCU, conforme se pode colher do excerto abaixo transcrito:

Revela-se questionável a própria revisão pretendida pela embargante sobre a decisão oriunda do Tribunal de Contas da União. Com efeito, em razão da conformação constitucional desse órgão e da própria natureza de suas decisões, sua revisão por parte do Judiciário não é irrestrita, sendo usualmente referido que a sindicabilidade das decisões do TCU pelo Poder Judiciário limita-se aos aspectos formais ou a ilegalidades manifestas no procedimento que deu origem às sanções administrativas.

A análise sobre os precedentes judiciais oriundos da Justiça Federal comum permite concluir que a maciça jurisprudência desse segmento jurisdicional tem endossado a corrente teórica restritiva; esta sustenta ser defeso ao Judiciário imiscuir-se no mérito do julgamento das contas públicas levado a efeito pelo Tribunal de Contas, com base na regra do art. 71, II, da CF.

Em síntese, pode-se dizer que essa construção jurídica fundou-se na flexibilização do princípio da unidade jurisdicional em face do relevo constitucional do TCU e da exclusividade da sua respectiva competência julgadora. Ademais, em certos precedentes, o acórdão do TCU foi tratado como espécie dos atos administrativos em geral, e, por isso, seu mérito é insuscetível de reexame pelos órgãos judiciais.

1. Não houve violação ao princípio da ampla defesa, tendo sido o embargante notificado das decisões durante o processo administrativo.

2. O princípio da inafastabilidade do controle judicial permite a revisão de qualquer ato administrativo, inclusive oriundo de julgamento de contas. Entretanto, a revisão judicial deve-se ater aos aspectos diretamente ligados à legalidade do ato, e não ao seu mérito, tendo em vista a independência das esferas judicial e administrativa.

3. Comprovadas as irregularidades apuradas na execução de projeto do Convênio nº 2001CV000029-SQA/MMA, cabível a condenação solidária da embargante e de José Batista da Silva Milanez (ex-prefeito de Torres) ao ressarcimento da importância de R\$ 565.384,67, atualizado com juros e correção desde até 7-10-2009, pela irregularidade das contas, conforme estabelecido pelo Tribunal de Contas da União no acórdão nº 3.039/2009 proferido nos autos do processo TC- 023.992/2006-1.

4. Nos termos do artigo 20, § 4º, do Código de Processo Civil, bem como a relevância da causa e o seu valor (R\$ 565.384,67), o tempo de tramitação do feito e o bom trabalho desenvolvido pelo advogado, a verba sucumbencial deve ser fixada em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), devidamente atualizada.

BRASIL, TRF4 - AC 5039167-10.2012.404.7100/RS, Terceira Turma, Rel. Des. Federal Fernando Quadros da Silva, DJ 10.9.2014. No mesmo sentido: BRASIL, TRF4 - AC 5000004-45.2011.404.7104/RS, Quarta Turma, Rel. Des. Federal Vivian Josete Pantaleão Caminha, DJ 3.12.2013; BRASIL, TRF4 - AC 2006.70.00.030312-8, Terceira Turma, Rel. Des. Federal Gebran Neto, DJ 16.11.2011.

5.2.4. Apreciação crítica das abordagens restritiva e ampliativa do controle jurisdicional

É dificultoso formular uma posição científica quando se depara com teses tão antagônicas, professadas por numerosos estudiosos. Ninguém está de todo errado nesse cenário. Todavia, é tarefa da ciência desenvolver critérios para orientar a compreensão dos temas jurídicos. Isso implica a tomada de posição, devendo a coerência servir como guia. É com esse espírito que se enfrenta a questão do controle jurisdicional sobre acórdãos do TCU, sem o necessário apego a um maniqueísmo teórico. Busca-se, assim, oferecer alguma contribuição científica que, distante de ser uma inovação, baseia-se nas premissas fixadas ao longo do trabalho, com esteio no escólio de outros autores.

Como já registrado (capítulo 1), o Tribunal de Contas é órgão constitucional autônomo. Ele é órgão técnico de estatura constitucional, essencial à realização dos valores políticos da República. Auxilia a todos os órgãos do Estado, mas não está hierarquicamente subordinado a qualquer um deles. A Corte de Contas exerce uma função estatal específica, que consiste no controle externo das finanças públicas, cujas bases normativas estão delineadas no texto da Carta Política de 1988, por obra do Constituinte originário. Em razão dessas características, é-lhe aplicável a fórmula da separação e harmonia entre as funções estatais, nomeadamente na dicção da técnica de “freios e contrapesos”.

A competência judicante do Tribunal de Contas, independentemente da sua natureza jurídica, se administrativa ou jurisdicional, é expressão da imposição de limites aos responsáveis pela gestão de dinheiros, bens e valores públicos. Quem, a qualquer título, arrecada, gerencia ou utiliza esses recursos financeiros, tem o ônus de prestar contas. É um dever constitucional, que ora será satisfeito perante autoridade integrante da própria Administração Pública, em face do Parlamento ou dos Tribunais de Contas.

O exercício do mister institucional do Órgão de Contas está alicerçado em forte aparato técnico, mediante instrução processual feita por órgão especializado nas áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Ou seja, o juízo do órgão colegiado sobre a regularidade ou não das contas pressupõe uma investigação de índole eminentemente técnico-contábil da unidade técnica.

Ademais, é indispensável o funcionamento de um Ministério Público Especial dentro da Corte, cuja atuação como *custos legis* confere maior legitimidade à decisão colegiada que julga as contas dos administradores e responsáveis pela gestão de recursos públicos. Aos

sujeitos controlados são asseguradas as garantias processuais típicas do processo de contas, presentes na LOTCU e RITCU, além da aplicação subsidiária das regras dos processos judicial e administrativo.

O Constituinte originário preocupou-se ainda em traçar parâmetros para a escolha dos membros do Tribunal de Contas, de acordo com o preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos: (a) mais de 35 anos e menos de 65 anos de idade; (b) idoneidade moral e reputação ilibada; (c) notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública; (d) mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija o emprego dos conhecimentos mencionados no item anterior (art. 73, § 1º, da CF).⁵³¹ Além disso, diz a Constituição Federal, para compor o TCU, um terço dos Ministros deve ser escolhido pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, de forma alternativa, entre auditores e membros do Ministério Público de Contas, segundo critérios de antiguidade e merecimento; e dois terços, livremente, pelo Congresso Nacional (art. 73, § 2º).⁵³²

Conquanto exista rico debate jurídico em torno dos sentidos atribuíveis aos requisitos e critérios de composição do TCU, especialmente quanto a certos conceitos indeterminados (“idoneidade moral”, “reputação ilibada”, “notórios conhecimentos”, etc.), não é objeto deste estudo esmiuçá-los. A menção às disposições do art. 73, §§ 1º e 2º, da CF tem o simples propósito de evidenciar o elevado cuidado que teve o Constituinte originário ao disciplinar a forma de escolha dos sujeitos responsáveis por julgar contas públicas. Nenhum outro tribunal ou conselho situado fora do Judiciário recebeu tratamento similar no ordenamento jurídico pátrio.

Outro dado valioso, também relacionado ao regime jurídico dos Ministros do TCU, é a extensão a esses julgadores das mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e

⁵³¹ Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96.

§ 1º - Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão nomeados dentre brasileiros que satisfaçam os seguintes requisitos:

I - mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade;

II - idoneidade moral e reputação ilibada;

III - notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;

IV - mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior.

⁵³² Art. 73. (...)

§ 2º - Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos:

I - um terço pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento;

II - dois terços pelo Congresso Nacional.

vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça (art. 73, § 3º, CF).⁵³³ O nítido escopo desse enunciado prescritivo é conceder aos membros do TCU a mesma independência funcional de que se revestem os Ministros do STJ, o que prestigia a imparcialidade dos julgamentos das contas (v. item 4.3.2.1.).

Tudo o quanto se expôs até aqui tem a finalidade de demonstrar que o Tribunal de Contas é órgão constitucional *sui generis*, que está mais próximo dos tribunais judiciários, e mais distante de tribunais administrativos, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (órgão vinculado ao Ministério da Fazenda) ou mesmo o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (autarquia federal vinculada ao Ministério da Justiça). Perante essas entidades, não se pode negar o tratamento diferenciado dispensado às Cortes de Contas, que é, por excelência, o local tecnicamente mais apropriado para discutir a matéria relativa ao controle externo das finanças públicas. Assim quis o Constituinte originário, muito provavelmente por razões de ordem técnica e de ordem política.

Com efeito, caso o controle externo fosse outorgado somente ao Legislativo, cuja atividade-fim frequentemente está vinculada a interesses partidários e oscilações do cenário político, ele teria grandes dificuldades para exercer de maneira preponderantemente técnica e imparcial, apartado de interesses políticos, o controle das contas públicas.⁵³⁴

Basicamente, com essas palavras, se quer dizer que a sindicabilidade judicial de acórdão do TCU não pode deixar de considerar as peculiaridades constitucionais desse órgão, que possui contornos jurídicos diferenciados em relação a outros tribunais. Portanto, não parece o melhor caminho teórico sustentar a revisão judicial ampla e irrestrita dos julgados do TCU sob o fundamento de que seria ele um tribunal administrativo qualquer, um mero apêndice do Congresso Nacional.

Não obstante todos esses aspectos da conformação jurídico-institucional do TCU, nada impede que tal órgão cometa equívocos, presentes no trabalho da unidade técnica e/ou no juízo construído pelos Ministros julgadores a respeito das contas prestadas. Os vícios num julgamento pela irregularidade das contas podem acarretar injustamente sérios prejuízos a quem esteja sob o controle do TCU; como exemplos, a imputação de débito, a imposição de multa, a

⁵³³ Art. 73. (...)

§ 3º Os Ministros do Tribunal de Contas da União terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, aplicando-se-lhes, quanto à aposentadoria e pensão, as normas constantes do art. 40. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

⁵³⁴ VALLÈS VIVES, Francesc. **El control externo del gasto público: configuración y garantía constitucional.** Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003, p. 40-41.

inabilitação para a ocupação de função de confiança ou cargo em comissão, e possível declaração de inelegibilidade perante a Justiça Eleitoral.

Em outras palavras, o julgamento das contas pelo TCU pode implicar lesões a direitos dos sujeitos controlados. Em face disso, restará aberta a possibilidade de provocação da função jurisdicional do Estado, segundo estabelece o art. 5º, XXXV, da CF. Por essa disposição constitucional, que tem como corolário também o princípio do acesso à justiça⁵³⁵, o Judiciário estará sempre autorizado a contrastar ato de qualquer órgão estatal causador de lesão ou ameaça a direito de alguém.

Instaurado está o conflito: de um lado, o acórdão do Tribunal de Contas que, com toda sua magnitude de órgão constitucional autônomo, declara a irregularidade das contas; de outro, a provocação do Judiciário para sindicarem essa decisão, em virtude da suposta existência de vícios que geram lesão a direitos do administrador ou responsável. Até que ponto e em que medida merece primazia o acórdão do TCU nesse cenário?

Para enfrentar essa questão no plano da linguagem-ciência, ressalta-se que, embora o embate de ideias deva mirar a evolução do conhecimento científico, nem sempre o consenso teórico é factível, sobretudo devido aos ruídos na interpretação dos textos normativos. Ademais, todo discurso jurídico, em qualquer situação, possui caráter argumentativo.⁵³⁶ E a argumentação jurídica, porque essencialmente persuasiva, nem sempre ocorrerá de forma unânime. Por isso que, nos casos-problemas (ou casos difíceis), a certeza jurídica é um ideal a ser perseguido, conquanto inatingível de forma plena. A rigor, à argumentação é dado o nobre trabalho de reduzir a um grau aceitável a incerteza jurídica.⁵³⁷

Num cenário de problemas de ordem interpretativa, tal qual o caso ora analisado, o estudo de precedentes judiciais pode ocupar lugar de destaque. Como diz MacCormick, o argumento a partir de precedentes, que integra o rol não exaustivo dos argumentos sistêmicos, serve para “prover uma compreensão aceitável do texto legal visto particularmente em seu contexto como parte de um sistema jurídico”.⁵³⁸

Assim, conhecer o modo como os tribunais judiciários decidiram certos problemas é importante para o enriquecimento do debate jurídico-científico. Não para aprisionar a

⁵³⁵ “(...) dentre os principais desdobramentos do princípio da inafastabilidade está o princípio do acesso à justiça, também identificado como o direito constitucional de ação”. DANTAS, Frederico Wildson da Silva. O princípio constitucional da inafastabilidade: estudo com enfoque no ativismo judicial. **Revista ESMAFE – Escola de Magistratura Federal da 5ª Região**, n. 17, p. 27-81, Recife: TRF 5ª Região, mar. 2008, p. 42.

⁵³⁶ ATIENZA, Manuel; FERRAJOLI, Luigi. **Jurisdicción y argumentación en el estado constitucional de derecho**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2005, p. 80.

⁵³⁷ MACCORMICK, Neil. **Retórica e o estado de direito**. Trad.: Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier Campus, 2008, p. 21.

⁵³⁸ *Ibid.*, p. 170.

interpretação do cientista, mas sim para ampliar os horizontes do discurso. A Ciência dirige-se aos fatos para compreender como o direito (linguagem-objeto) se comporta na realidade social. E, depois, a Ciência, na linguagem descritiva, formula proposições corroborando ou não aquilo que foi decidido pelas autoridades normativas, ou apontando novas soluções possíveis.

Linhas atrás (v. item 5.2.3.), foi exposta a maneira como alguns tribunais resolveram litígios envolvendo o mérito do ato decisório do Tribunal de Contas. Nessa ocasião, identificou-se que a jurisprudência dominante da Justiça Federal comum segue a tese restritiva, que nega a intromissão judicial no mérito da deliberação do Juízo de Contas. Só o vício de procedimento ou a ilegalidade permitiriam a desconstituição de acórdão deste órgão controlador, razão por que seria descabida a produção de prova pericial contábil, mesmo na via ordinária.

Não deixa de ser uma tese possível, dada a ausência de enunciado prescritivo expresso dizendo se o Judiciário, uma vez provocado, tem ou não autoridade para averiguar todos os aspectos da decisão do Tribunal de Contas. Contudo, algumas críticas precisam ser lançadas no que concerne à construção dessa jurisprudência.

Detecta-se que as razões de decidir de boa parte dos julgados pesquisados no âmbito dos tribunais regionais federais se basearam, direta ou indiretamente, nos vetustos precedentes do STF, especialmente o MS 7.280/GB e o RE 55.821/PR. Ocorre que tais julgados negaram a possibilidade de revisão do mérito do acórdão do TCU em sede de mandado de segurança, devido aos limites de cognição judicial impostos pelo rito desse remédio constitucional; já a tese dominante na Justiça Federal abrange julgamentos de ações ordinárias que admitem dilação probatória.

Nota-se que, por alguma razão, a confrontação das circunstâncias de fato e de direito entre os casos decididos pelo STF e aqueles julgados pela Justiça Federal não foi realizada da maneira mais adequada. Com isso, deixou de ser observada a técnica do *distinguishing*, que consiste “(...) no confronto e diferenciação entre os fatos relevantes de dois casos, que revela a inadequação da aplicação da *ratio decidendi* do precedente ao caso em julgamento, em virtude da diversidade fática entre eles”.⁵³⁹

O mesmo raciocínio se aplica aos julgados federais que se fundamentaram no precedente do STJ (REsp nº 8.970/SP). Nesse caso, relatado pelo Ministro Pádua Ribeiro, estava em discussão o reexame de parecer prévio do TCE-SP com o intuito de anular julgamento da Câmara de Vereadores. Ou seja, a questão girava em torno da competência

⁵³⁹ ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. **Precedentes vinculantes e irretroatividade do direito no sistema processual brasileiro**: os precedentes dos tribunais superiores e sua eficácia temporal. Curitiba: Juruá, 2012, p. 89-90.

capitulada no art. 31, § 2º, da CF.⁵⁴⁰ Mesmo assim, alguns julgados da Justiça Federal basearam-se nesse precedente para assentar a concepção restritiva envolvendo a competência julgadora do TCU contida no art. 71, II, da CF. Entretanto, como se sabe, o julgamento das contas de gestão e a emissão de parecer prévio sobre as contas de governo são competências do Tribunal de Contas que não se confundem, motivo por que o aresto do REsp nº 8.970/SP não se amolda à situação concreta objeto de estudo deste trabalho.

À vista do exposto, apesar de se reconhecer o valor científico dos precedentes judiciais, especialmente aqueles formulados com base nos julgamentos das Cortes Superiores, julga-se inconsistente, do ponto de vista teórico, a maneira como se deu a formação de grande parcela da jurisprudência da Justiça Federal comum no tocante à consolidação da concepção que reduz a vícios procedimentais e ilegalidades a extensão do controle jurisdicional de acórdão do TCU.

Retornando àquela indagação, que envolve a primazia ou não de acórdão do Tribunal de Contas em face de eventual alegação de violação ou ameaça a direito, afirma-se que não existe, no texto constitucional, disposição que vede expressamente o controle jurisdicional do conteúdo do acórdão do TCU. Nesse panorama, o melhor caminho a ser trilhado é aquele que preza, na via judicial, pelo respeito aos direitos do administrador ou responsável supostamente prejudicado, ainda que para isso o Judiciário deva apreciar questões ligadas a vícios materiais, já que a decisão do TCU não está acobertada pelo manto da coisa julgada material, haja vista o que consta no art. 5º, XXXV, da CF.

Postas desse modo as coisas, serão minimizados os riscos de prejuízos irreversíveis à pessoa do responsável pela prestação de contas. E se, mesmo depois de ampla análise judicial, o acórdão do TCU for mantido, certamente esse ato decisório se revestirá de maior legitimidade. Ou se, por acaso, o controle jurisdicional gerar a invalidação, parcial ou total, do acórdão, os direitos do sujeito controlado estarão sendo tutelados, sem que isso implique graves prejuízos aos interesses do TCU enquanto instituição de controle externo.

Essa postura teórica privilegia o enunciado do art. 5º, XXXV, da CF, que, como já dito, consagra a inafastabilidade da tutela jurisdicional. Tal princípio da jurisdição precisa ser utilizado de maneira criteriosa, e não ser encarado com superficialidade, levando “(...) à suposição de que universalidade seria sinônimo de onipresença, onisciência e onipotência”,

⁵⁴⁰ Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º - O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

conforme adverte Carlos Ari Sundfeld.⁵⁴¹ Vale dizer, a competência do Judiciário para rever atos de entidades ou órgãos estatais não é absoluta, porquanto a Constituição Federal investiu outros órgãos de competência a fim de construir soluções jurídicas para alguns casos específicos.⁵⁴²

Malgrado o relato de Sundfeld dizer respeito ao relacionamento entre o Judiciário e o legislador, e Judiciário e o administrador, seu raciocínio é perfeitamente aplicável ao enigma dos limites à revisão do acórdão do Tribunal de Contas. É que o ponto de partida é o mesmo: invocação do princípio insculpido no art. 5º, XXXV, da CF para relativizar dispositivos constitucionais que outorgam competências exclusivas a outros órgãos de Estado.

Em casos tais, a realização da atividade jurisdicional deveria cercar-se de cautelas para evitar o esvaziamento da competência dos Tribunais de Contas, mediante a justificação preliminar da interferência judicial num dado caso concreto e a exposição, de modo fundamentado, dos critérios empregados para anular um acórdão do Órgão de Contas. Pesa sobre o magistrado o ônus de legitimar a competência advinda da inafastabilidade jurisdicional, de acordo com Sundfeld, numa lição que pode ser adaptada ao controle jurisdicional sobre os julgados das Cortes de Contas:

Em suma, o juiz tem de suportar o ônus de legitimar a própria competência. Meu argumento é que para justificar a intervenção judicial não basta a invocação de princípios jurídicos – mesmo daqueles que asseguram direitos fundamentais – e o reconhecimento de sua pertinência ao caso em julgamento. É preciso que o juiz reflita e decida expressamente sobre o problema preliminar de sua legitimação, examinando, inclusive, as possíveis consequências negativas e positivas de sua intervenção na matéria, em lugar do legislador ou do administrador.⁵⁴³

Com vistas à estipulação de critérios orientadores do controle jurisdicional sobre a decisão do TCU, é pertinente retomar a análise das normas reguladoras do processo de produção jurídica do acórdão, que incidem durante o julgamento das contas públicas. Essa postura metodológica auxiliará na identificação das situações em que o Judiciário poderá expulsar do sistema normativo determinados enunciados prescritivos editados por aquela Corte de Contas.

Para que os enunciados prescritivos produzidos sejam válidos, isto é, existam, é necessário que seu processo de criação tenha ocorrido em conformidade com as normas de estrutura.⁵⁴⁴ Desse modo, para aferir a validade de uma decisão do Tribunal de Contas, é preciso

⁵⁴¹ SUNDFELD, Carlos Ari. Princípio é preguiça? In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. (org.). **Direito e interpretação:** racionalidades e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 297, nota de rodapé 21.

⁵⁴² SUNDFELD, Carlos Ari. Princípio é preguiça? In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. (org.). **Direito e interpretação:** racionalidades e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 298.

⁵⁴³ Ibid., p. 299.

⁵⁴⁴ IVO, Gabriel. **Norma jurídica:** produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 122.

que seja verificado, pela autoridade jurídica competente, se as normas produzidas por esse órgão obedeceram ou não às regras de formação jurídica.⁵⁴⁵

É oportuno ressaltar que, a despeito de existirem diversas teorias explicativas do significado da validade no direito, adota-se neste trabalho a concepção de validade como sinônimo de existência, segundo a qual regra válida, no âmbito jurídico, é aquela que pertence a um determinado sistema de referência.⁵⁴⁶ Por essa perspectiva, “Validade consiste numa relação de pertinencialidade de um enunciado prescritivo com um sistema jurídico determinado, conforme determinado critério de classificação”.⁵⁴⁷

Se, de um lado, o atendimento às regras de produção jurídica torna válida determinada norma, de outro, a violação dessa categoria de regras implica a invalidade da norma produzida, tendo em vista a presença de algum vício. Com efeito, segundo esclarece Gabriel Ivo, “A violação das normas de produção normativa causa um vício no documento produzido; o vício, por sua vez, é a causa da invalidade a ser promovida na forma estabelecida pelo sistema jurídico”.⁵⁴⁸

Tais vícios podem ser formais ou materiais, a depender da inobservância à norma que estabelece a competência da autoridade jurídica para produzir o instrumento introdutor, à norma que regula o procedimento de produção jurídica e/ou à norma que delimita a matéria. Assim, estará presente o vício formal se caracterizada a infração às normas de competência e de procedimento; já a inobservância à norma que demarca a matéria de atuação da autoridade normativa gerará vício material.⁵⁴⁹

Com relação aos vícios formais, não há maiores discussões sobre o alcance do controle jurisdicional em face de acórdão do TCU. Em qualquer caso, se vício de competência ou de procedimento, a consequência jurídica será a invalidação total do documento normativo produzido.

O vício de competência ocorre quando determinado sujeito (órgão ou pessoa) confecciona certo tipo de instrumento introdutor de normas sem que haja regra de estrutura outorgando-lhe essa capacidade.⁵⁵⁰ Como visto no capítulo segundo (item 3.3.), no julgamento

⁵⁴⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Competências comunicativas e o tema da validade no direito**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 291.

⁵⁴⁶ ROBLES, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. Barueri: Manole, 2005, p. 99 e 104.

⁵⁴⁷ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 116.

⁵⁴⁸ *Ibid.*, p. 125.

⁵⁴⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competências comunicativas e o tema da validade no direito**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 290-291. IVO, Gabriel, *op. cit.*, p. 131, 134 e 152.

⁵⁵⁰ IVO, Gabriel, *op. cit.*, p. 126.

das contas públicas, existe norma jurídica estabelecendo a competência do TCU para produzir acórdão, enquanto veículo introdutor de enunciados prescritivos. Essa competência do TCU decorre da sua existência como autoridade normativa, segundo os termos do art. 71, II, da CF c/c art. 23, *caput*, da Lei nº 8.443/92.⁵⁵¹ Pode-se ilustrar a inobservância à norma de competência caso ocorra a situação inusitada de um Ministro elaborar e determinar a publicação de um acórdão, quando tal instrumento introdutor compete somente aos órgãos colegiados da Corte (câmaras ou Plenário). O Ministro, na condição de Relator, pode decidir de modo preliminar determinadas questões, mas isso mediante despacho singular; jamais atuar sozinho por meio de acórdão, pelo que se depreende do art. 10, § 1º, c/c art. 11 da Lei nº 8.442/91.⁵⁵² Nessa hipótese, “Inexistente seria, portanto, o documento (“lei”) que não fosse emitido por órgão do sistema e simplesmente publicado em veículo oficial”.⁵⁵³ Questão dessa natureza levada ao Judiciário implicaria a invalidação total do documento normativo.

No que concerne ao vício de procedimento, esse acontece quando “O documento criado é resultado de uma incompatibilidade fática (enunciação) com as normas que regulam o procedimento ocorrente durante o processo de sua criação”. Conforme visto (tópico 3.4.), o processo de contas desdobra-se em cinco etapas: (a) instauração; (b) instrução; (c) parecer do Ministério Público de Contas; (d) julgamento; e (e) interposição de recursos. Cada uma dessas fases possui regulação na Lei Orgânica e Regimento Interno do TCU, além de outros atos normativos do Tribunal. O vício formal presente em qualquer ponto desse *iter* processual, da instauração até o julgamento definitivo na via recursal, pode implicar, em tese, nulidade do acórdão, independentemente do conteúdo nele veiculado.⁵⁵⁴

⁵⁵¹ Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário;

Art. 23. A decisão definitiva será formalizada nos termos estabelecidos no Regimento Interno, por acórdão, cuja publicação no Diário Oficial da União constituirá: (...)

⁵⁵² Art. 10. A decisão em processo de tomada ou prestação de contas pode ser preliminar, definitiva ou terminativa. § 1º Preliminar é a decisão pela qual o Relator ou o Tribunal, antes de pronunciar-se quanto ao mérito das contas, resolve sobrestar o julgamento, ordenar a citação ou a audiência dos responsáveis ou, ainda, determinar outras diligências necessárias ao saneamento do processo.

Art. 11. O Relator presidirá a instrução do processo, determinando, mediante despacho singular, de ofício ou por provocação do órgão de instrução ou do Ministério Público junto ao Tribunal, o sobrestamento do julgamento, a citação ou a audiência dos responsáveis, ou outras providências consideradas necessárias ao saneamento dos autos, fixando prazo, na forma estabelecida no Regimento Interno, para o atendimento das diligências, após o que submeterá o feito ao Plenário ou à Câmara respectiva para decisão de mérito.

⁵⁵³ IVO, Gabriel. **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 126.

⁵⁵⁴ “O vício de procedimento, situado em qualquer ponto dele, abstrai o conteúdo (enunciado enunciado) inserido no documento normativo. Cinge-se à forma de elaboração do documento plasmada nas normas de produção

De outra parte, o vício material decorre do desatendimento da norma de estrutura que demarca o conteúdo possível a ser veiculado pelo instrumento introdutor.⁵⁵⁵ Como visto (item 3.5.), a matéria delimitadora do objeto de decisão do Tribunal de Contas envolve o juízo técnico acerca dos elementos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, na forma do art. 70, *caput*, da CF.

Eis aí o bloco semântico que dimensiona o ato decisório no julgamento das contas públicas. Em caso de falhas na observância dessa matéria constitucional, por erro ou arbitrariedade dos julgadores de contas, o desacerto do acórdão poderá ser anulado parcial (quando há falhas apenas em parte da decisão) ou totalmente (quando os vícios maculam todos os enunciados prescritivos do acórdão). Pois, como diz Tácio Lacerda Gama,

(...) naquilo que é de cunho exclusivamente material, o vício de invalidade poderá ser imputado apenas ao enunciado prescritivo conflitante, sem prejuízo dos demais elementos que integram o texto em harmonia com a competência.⁵⁵⁶

É no campo dos vícios materiais que repousa o imbróglio doutrinário sobre os limites de revisão judicial da decisão jurídica do TCU, no exercício da sua competência judicante (art. 71, II, da CF). Basicamente, inexistente controvérsia no tocante à anulação decorrente de vícios formais (desrespeito à competência e ao procedimento). Porém, como já demonstrado, o mesmo não acontece quando se busca rediscutir o juízo técnico que julgou ter havido, nas contas prestadas, prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico; inobservância da norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; danos ao erário federal; e desfalque ou desvio de recursos públicos federais.

Ao deparar-se com a alegação de vícios materiais, e caso tenha justificado seguir o caminho esquadrihado pela tese de ampla apreciação judicial do acórdão do TCU, o magistrado deverá atentar para a sistemática dos processos de contas. Quando se explicou a norma de procedimento, foi ressaltada a participação que a unidade técnica do TCU tem no julgamento das contas. Esse órgão interno é responsável por analisar, do ponto de vista técnico-contábil, toda documentação apresentada pelo administrador ou responsável, para, além disso, emitir proposta de encaminhamentos. Nota-se a importância do trabalho realizado pelos auditores e demais servidores da área técnica na formação do juízo do colegiado (câmaras ou Plenário) acerca da regularidade das contas.

normativa. O confronto dá-se entre a enunciação, ocorrente no plano da facticidade, e as normas que prescrevem o rito procedimental". *Ibid.*, p. 129.

⁵⁵⁵ *Ibid.*, p. 152.

⁵⁵⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competências comunicativas e o tema da validade no direito**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 291.

Nessa sistemática, o vício material causador de lesão a direito do sujeito controlado poderá decorrer de falha presente no relatório da unidade técnica ou de equívoco ou arbitrariedade no juízo formulado pelo órgão julgador a respeito desse trabalho da unidade técnica. Para a identificação adequada da fundamentação do acórdão do TCU, deverá o magistrado observar, primeiramente, se o órgão julgador (câmaras ou Plenário) acatou integral ou parcialmente o trabalho da unidade técnica.

Se o acolhimento foi integral, abre-se o caminho para verificar se o relatório da unidade técnica possui falhas (o que só será possível mediante prova pericial). Uma vez constatadas impropriedades no relatório técnico, é preciso ainda averiguar se tais falhas são suficientes para infirmar o juízo formulado pelo colegiado julgador do TCU. Em caso positivo, poderá ser decretada a nulidade parcial ou total. Do contrário, isto é, se as falhas no relatório da unidade técnica não comprometem o juízo cristalizado no acórdão, não há razão para a anulação da decisão do TCU.

Por outro lado, é possível que na instrução do processo judicial o perito conclua pela inexistência de falhas técnicas do relatório acolhido integralmente pelo julgador de contas. Mesmo nessa hipótese, nada impede que os juízos articulados pelos Ministros do TCU padeçam de vícios (arbitrariedades, por exemplo), indo de encontro até mesmo ao relatório técnico do próprio tribunal, caso em que poderia ainda ser pronunciada judicialmente a invalidade do acórdão que julgou irregulares as contas.

Se o acolhimento do relatório técnico pelas câmaras ou pelo Plenário se deu parcialmente, é importante que se busque diferenciar esse dado na fundamentação do acórdão do TCU, demonstrando quais partes do aludido relatório serviram de base para formular o veredito da Corte. O vício material apontado pode estar vinculado à deliberação que não se pautou pelo relatório da unidade técnica. Nesse caso, talvez nem sequer fosse necessária a produção de perícia judicial para se contrapor ao parecer técnico-contábil. A questão poderia cingir-se à mera apreciação do juízo do colegiado, podendo culminar na decretação da nulidade. Se o TCU, ao rejeitar as contas, o faz extrapolando os elementos de um laudo técnico, eventual vício do julgado poderá estar presente apenas nessa parte não baseada no laudo.

Outro aspecto relevante é que nem toda anulação parcial por vício de matéria atinge a declaração de irregularidade das contas. Isso porque o vício pode estar relacionado a apenas uma das hipóteses da norma sancionadora. A questão é a seguinte: se, num dado caso concreto perante o TCU, as contas são rejeitadas por comprovação de todas as práticas ilícitas arroladas

no art. 16, III, da Lei n. 8.443/92⁵⁵⁷, para que a decisão seja anulada *in totum* é necessário que os vícios materiais de julgamento tenham servido de base para a repressão daquelas condutas.

Em outras palavras, quando o sujeito tem as contas rejeitadas porque praticou atos de gestão ilegal, antieconômica e ilegítima (alínea “b” do inciso III), bem como por ter incorrido em desvio de recursos públicos (letra “d” do inciso III), há dois motivos legais suficientes na decisão do TCU, de sorte tal que, se o vício material se refere a apenas um desses motivos, o outro não necessariamente será prejudicado.

A constatação de vícios materiais que comprometam a declaração de irregularidade em si tem repercussão noutras sanções. A imposição de multas e a inabilitação para ocupação de cargo em comissão ou função de confiança, por exemplo, são sanções que pressupõem a rejeição das contas. Desse modo, em caso de nulidade da declaração de irregularidade das contas, essas sanções também seriam anuladas, por decorrência lógica. É claro que o raciocínio inverso não é verdadeiro. O vício que toca somente à declaração de inabilitação para ocupar cargos em comissão, acarretando sua invalidação judicial, não é causa de nulidade da rejeição das contas.

Por essa exposição, vê-se que a opção pela tese do amplo controle jurisdicional possivelmente gerará um debate de alta complexidade técnica, que reclama adequado conhecimento do funcionamento do intraorgânico e da processualística do TCU. Daí a necessidade de que sejam desenvolvidos critérios transparentes e precisos para nortear a tarefa de apreciação judicial do acórdão do TCU, o que poderá acontecer seja por meio de alterações legislativas ou constitucionais, ou mesmo pela jurisprudência, caso haja modificação do paradigma atualmente dominante.

⁵⁵⁷ Art. 16. As contas serão julgadas: (...)

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas;
- b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;
- d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo do texto, buscou-se descrever o processo de produção jurídica do Tribunal de Contas, quando do exercício da sua competência judicante. Para, assim, compreender os contornos normativos do acórdão produzido (veículo introdutor) por esse órgão, bem como do seu conteúdo (enunciados). Também foi objeto deste trabalho explicar o relacionamento do Tribunal de Contas com o Judiciário, mais especificamente no que concerne à possibilidade ou não de reexame judicial do mérito técnico do julgamento das contas públicas.

Para construir os resultados, abordaram-se alguns temas e problemas atinentes à natureza jurídica do Tribunal de Contas e da sua competência judicante, e outros relativos às normas de produção jurídica (normas de estrutura) que lhe são aplicáveis. Assim, foram expostas as etapas do processo de contas e descritos alguns termos técnicos essenciais ao estudo do controle da atividade financeira do Estado.

Dos esforços empreendidos, resultou que o Tribunal de Contas tem natureza de órgão constitucional autônomo. Ele não está hierarquicamente subordinado a qualquer outro órgão estatal. Por isso não se encaixa na fórmula tradicional da tripartição dos poderes do Estado. Além de essencial ao regime democrático, aquele órgão desempenha uma função estatal típica: o controle externo da gestão dos recursos públicos. Cumpre seu mister institucional por meio de um amplo rol de competências exclusivas e de auxílio ao Legislativo.

Foi visto ainda que a Corte de Contas não é órgão jurisdicional nem administrativo. É órgão de controle externo, sendo essa sua feição peculiar. Tem natureza de controlador; seus atos são de controle, e o processo por meio do qual exerce suas competências tem ontologia própria de processo de contas. Malgrado a conotação política na sua composição, deve julgar de maneira preponderantemente técnica.

O processo de produção jurídica do TCU, visando à elaboração de um instrumento introdutor do tipo “acórdão”, está dividido em cinco etapas: (a) instauração; (b) instrução; (c) parecer do Ministério Público de Contas; (d) julgamento; e (e) interposição de recursos. O procedimento é regulado basicamente pelas normas retiradas da Constituição Federal, da LOTCU e do RITCU. Além disso, as regras do processo judicial (civil e penal) e do processo administrativo são aplicadas subsidiariamente ao processo de contas.

Do ponto de vista material, foi visto que os enunciados veiculados pelo acórdão do Juízo de Contas versam sobre questões técnicas de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, tendo em mira o controle de legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão dos bens, valores e dinheiros públicos.

Com o intuito de explicar cada uma dessas expressões, observou-se que a fiscalização contábil consiste na verificação do atendimento das regras da Contabilidade Aplicada ao Setor Público; já a fiscalização financeira é o exame das etapas de execução da receita (lançamento, arrecadação e recolhimento) e dos estágios de realização da despesa (empenho, liquidação e pagamento). Esclareceu-se que a fiscalização orçamentária repercute em dois grandes momentos: a análise do conteúdo das leis orçamentárias e a averiguação dos atos e atividades de execução do orçamento. Patrimonial é a fiscalização que recai sobre a gestão de todo o patrimônio da administração pública, móveis e imóveis, de natureza pública ou privada, pertencentes a todas as esferas políticas de governo. Já o aspecto operacional da fiscalização traduz-se na avaliação do desempenho da gestão pública, sob os parâmetros de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade.

A propósito das dimensões do controle, as quais conformam o juízo da Corte de Contas, foi explicado o princípio da legalidade (limite objetivo), tanto na sua feição positiva quanto negativa, em face do administrador público. Ressaltou-se que a economicidade (princípio propriamente dito) toca ao controle da relação entre os gastos públicos e os resultados objetivamente alcançados, enquanto a legitimidade (sobreprincípio) significa a abertura jurídica para a apreciação da gestão financeira segundo os princípios regedores da função administrativa.

Ao se mencionar os enunciados prescritivos produzidos pelo TCU na estrutura lógica da norma jurídica, foram esboçados, primeiramente, os critérios que compõem a regra-matriz de incidência fixadora dos deveres (norma primária dispositiva) do responsável pela gestão das contas no âmbito da União, e, em seguida, os critérios das normas sancionadoras.

Assim, no antecedente da norma dispositiva, constam os critérios material (ser administrador ou responsável por recursos públicos da administração pública federal), espacial (território nacional) e temporal (momento da investidura na condição administrador ou responsável). E, no seu consequente, o conteúdo dos critérios pessoal (TCU como sujeito ativo, e o administrador ou responsável como sujeito passivo) e prestacional (submeter as contas; comprovar a prática atos de gestão legal, legítima e econômica; comprovar a ausência de infração às normas de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; comprovar a ausência de danos ao erário federal; e comprovar a ausência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens e valores).

No antecedente da norma sancionadora, geometricamente triádica, de natureza processual, constatou-se que o critério material corresponde às condutas ilícitas violadoras dos deveres estatuídos no consequente da norma dispositiva, o critério espacial é o universal

(qualquer lugar) e o critério temporal consiste num momento qualquer da caracterização da conduta ilícita. Já no seu consequente, elucidaram-se os critérios pessoal, formado pela relação processual angular entre unidade técnica (sujeito ativo), câmaras ou Plenário (Estado-controlador) e administrador ou responsável (sujeito passivo), e o prestacional da relação jurídica sancionadora, composto pela declaração de irregularidade das contas, a imputação de débito e/ou a cominação de multa ao sujeito passivo, a inabilitação para ocupação de cargo em comissão ou função de confiança e a declaração de inidoneidade para contratar e licitar com a Administração Pública Federal.

Na reta final do trabalho, no quarto capítulo, explicitaram-se os argumentos doutrinários favoráveis e contrários à tese que limita a intromissão do Judiciário no mérito técnico do acórdão do Tribunal de Contas. Demais disso, foram analisados os posicionamentos jurisprudenciais sobre a temática em questão. Os principais julgados do STF cristalizaram a tese de que somente vícios de procedimento ou ilegalidade manifesta presente no acórdão de contas seriam passíveis de revisão judicial. A *ratio decidendi* dessas decisões da Corte Suprema dizia respeito tão somente à impossibilidade de revisão judicial ampla em sede de mandado de segurança, que reclama prova pré-constituída. Malgrado isso, a jurisprudência dominante da Justiça Federal comum, em certa medida fazendo uso dos precedentes do STF, estendeu a tese restritiva de sindicância de acórdão do TCU para o julgamento das ações ordinárias, inclusive mediante negativa de produção prova pericial contábil para aquilatar *decisum* da Casa de Contas.

Ante esse panorama, teceram-se algumas críticas a respeito dos argumentos doutrinários e jurisprudenciais em torno da aludida problemática jurídica. Destacou-se especialmente o equívoco teórico no uso de precedentes do STF, aplicados a casos envolvendo mandado de segurança, para fundamentar a aplicação da tese restritiva no julgamento de ações ordinárias (não observância da técnica do *distinguishing*).

Observou-se não existir regra que vede, de forma peremptória, a intromissão judicial no mérito técnico da decisão do Tribunal de Contas, para dizer do seu acerto ou desacerto. Com efeito, a regra da inafastabilidade jurisdicional (art. 5º, XXXV, CF), aplicada à seara do controle externo, visa a resguardar os direitos dos administradores e responsáveis em face do juízo constitucional de contas (71, II e VII, da CF).

No mesmo debate, enfatizou-se que, dados os riscos de prejuízos irreversíveis à esfera jurídica do sujeito controlado, que poderia submeter-se injustamente às graves sanções infligidas pelo Órgão de Contas, mais adequado seria não fechar de maneira prévia e absoluta a abertura para o controle jurisdicional do acórdão do TCU. Porém, buscou-se apontar critérios

possíveis para que a atuação do Judiciário não implicasse o esvaziamento da competência decisória do TCU; isso exigiria compreender a natureza jurídica dos Tribunais de Contas, o seu funcionamento intraorgânico e a sua processualística diferenciada, entre outros aspectos que o tornam um órgão constitucional autônomo *sui generis*. Nesse aspecto, foi importante a aplicação dos conceitos de vícios formal (inobservância das normas de competência e procedimento) e vícios materiais (desrespeito à norma que delimita a matéria objeto de decisão).

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- ACKERMAN, Bruce. Adeus, Montesquieu. **RDA – Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 265, p. 13-23, jan./abr. 2014.
- AGUIAR, Afonso Gomes; AGUIAR, Márcio Paiva. **O Tribunal de Contas na ordem constitucional**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008
- ALBUQUERQUE, Claudiano; FEIJÓ, Paulo Henrique; MEDEIROS, Márcio. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 2. ed. Brasília: Gestão Pública, 2008.
- ALESSI, Renato. **Instituciones de derecho administrativo**. Tomo I. 3. ed. Barcelona: Bosch, 1970.
- ALMEIDA, Roberto Moreira de. **Curso de direito eleitoral**. 5. ed. Salvador: Juspodivm, 2011.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ARAGÓN REYES, Manuel. **Constitución, democracia y control**. México: UNAM, 2002.
- ARAUJO, Julio Cesar Manhães de. **Controle da atividade administrativo pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988**. Curitiba: Juruá, 2010.
- ARISTÓTELES. **Política**. Trad. de Mário da Gama Kury. Brasília: Universidade de Brasília, 1985.
- ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **Processo legislativo e orçamento público: função de controle do Parlamento**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. **Precedentes vinculantes e irretroatividade do direito no sistema processual brasileiro: os precedentes dos tribunais superiores e sua eficácia temporal**. Curitiba: Juruá, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. Extensão do conceito de bem público para efeito de controle financeiro interno e externo. **Revista de Informação Legislativa**, ano 22, n. 86, Brasília: Senado Federal, p. 283-300, abr./jun. 1985.
- _____. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ATIENZA, Manuel; FERRAJOLI, Luigi. **Jurisdicción y argumentación en el estado constitucional de derecho**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARBOSA, Fábio Lucas M. de Souza. Os limites do controle judicial das decisões dos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba**, ano IV, n. 7, p. 141-165, jan./jun. 2010.

BARBOSA, Raïssa Maria Rezende de Deus. **Os Tribunais de Contas e a moralidade administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **O sistema tribunais de contas e instituições equivalentes**: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da União Européia. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BARROS, Carlos Roberto Galvão. **O controle ativista da administração pública pelos tribunais de contas brasileiros e portugueses**. São Paulo: Baraúna, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público**: abordagem simples e objetiva. São Paulo: Atlas, 2014.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRAGA, Paula Sarno; DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Vol. 2. 4. ed. Salvador: Juspodvim, 2009.

BRASIL, STF – ADI 789-1/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.12.1994.

BRASIL, STF – AI 826676 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, 8.2.2011.

BRASIL, STF – ARE 823347 RG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Plenário, 2.10.2014.

BRASIL, STF – MS n.º 6.290/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ribeiro da Costa, DJ 27.8.1959.

BRASIL, STF – MS n.º 7.280/GB, Tribunal Pleno, Rel. Min. Henrique D'Ávila, DJ 15.5.1961.

BRASIL, STF – RE n.º 55.821/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Victor Nunes Leal, DJ 24.11.1967.

BRASIL, STJ – CC n.º 101.062/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 3.6.2009.

BRASIL, STJ – CC n.º 46.714/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 26.9.2005.

BRASIL, STJ – Resp 1.464.226-MA, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, 20.11.2014.

BRASIL, STJ - REsp 176.616-MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 16.4.01.

BRASIL, STJ – Resp 80.419/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ 13.5.1996.

BRASIL, STJ – REsp n.º 8.970/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 9.3.1992.

BRASIL, STJ – Resp 151529/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 11.11.02.

BRASIL, STJ – RMS n.º 34.718/MS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 29.10.2013.

BRASIL, TCU – Ac. 1785/1013, Plenário, Rel. Min. Marcos Bemquerer, 10/7/2013.

BRASIL, TCU – Ac.65/2010, Plenário, Rel. Min. Aroldo Cedraz, 27/1/2010.

BRASIL, TCU – Ac. 7571/2012, 2ª Câmara, Rel. Min. Aroldo Cedraz, 16/10/2012.

BRASIL, TCU – Ac. 1549/2011, Segunda Câmara, Rel. Min. Aroldo Cedraz, 18/3/2011.

BRASIL, TCU, Ac. 1732/2007, Primeira Câmara, Rel. Min. Augusto Nardes, 9/4/2010.

BRASIL, TCU – Ac. 2426-42/09, Plenário, Rel. Min. Raimundo Carreiro, 14/10/2009.

BRASIL, TCU – Ac. 2773/2012, Primeira Câmara, Rel. Min. José Múcio Monteiro, 15/5/2012.

BRASIL, TCU – Ac. 3616/2007, Primeira Câmara, Rel. Min. Marcos Vinícios Vilaça, 22/11/2007.

BRASIL, TCU – Ac. 4397/2009, Primeira Câmara, Rel. Min. Augusto Nardes, 28/8/2009.

BRASIL, TCU – Ac. 829/2009, Plenário, Rel. Min. Raimundo Carreiro. Brasília, 29/2/2009.

BRASIL, TRF1 – AC 2000.33.00.016673-8/BA, Sexta Turma, Rel. Des. Federal Souza Prudente, DJ 14/8/2006.

BRASIL, TRF1 – AC n.º 155511020044013300, Quarta Turma Suplementar, Rel. Des. Federal Rodrigo Navarro de Oliveira (Convocado), e-DJF1 5.7.2013

BRASIL, TRF1 – AC n.º 180704620044013400, Quinta Turma, Rel. Des. Federal Selene Maria de Almeida, e-DJF1 27.8.2010;

BRASIL, TRF1 – AC n.º 195307120004013800, Quinta Turma, Rel. Des. Federal Fagundes de Deus, e-DJF1 29.1.2010.

BRASIL, TRF1 - AC n.º 266551020014010000, Quarta Turma Suplementar, Rel. Des. Federal Marcio Barbosa Maia (Convocado), e-DJF1 16.8.2013.

BRASIL, TRF2 – AC 2000.51.02.007190-7, Sétima Turma Especializada, Rel. Des. Federal Guilherme Couto de Castro, DJ 18.1.2011.

BRASIL, TRF2 - AC 2003.50.02.000942-0, Sétima Turma Especializada, Rel. Des. Federal Reis Friede, DJ 18.1.2011.

BRASIL, TRF2 - AC 2003.51.01.022517-0, Sexta Turma, Rel. Des. Federal Frederico Gueiros, DJ 12.9.2011.

BRASIL, TRF2 - AC 283609/RJ, Sétima Turma Especializada, Rel. Des. Federal Sergio Schwaitzer, DJ 8.9.2008.

BRASIL, TRF4 – AC 2006.70.00.030312-8, Terceira Turma, Rel. Des. Federal Gebran Neto, DJ 16.11.2011.

BRASIL, TRF4 - AC 5000004-45.2011.404.7104/RS, Quarta Turma, Rel. Des. Federal Vivian Josete Pantaleão Caminha, DJ 3.12.2013.

BRASIL, TRF4 - AC 5039167-10.2012.404.7100/RS, Terceira Turma, Rel. Des. Federal Fernando Quadros da Silva, DJ 10.9.2014.

BRASIL, TRF5 – AC 521.056/PE, Terceira Turma, Des. Federal André Luís Maia Tobias Granja (Convocado) DJE 15.1.2013.

BRASIL, TRF5 – AC n.º 263496/CE, Segunda Turma, Rel. Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, DJ 18.8.2003.

BRASIL, TRF5 – AC n.º 263496-CE, Segunda Turma, Rel. Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, DJ 18.8.2003.

BRASIL, TRF5 – AC n.º 368.318/PE, Quarta Turma, Rel. Des. Federal Marcelo Navarro, DJ 8.2.2008, p. 2192.

BRASIL, TRF5 – AC n.º 434.396/PE, Quarta Turma, Rel. Des. Federal Marcelo Navarro, DJ 18.8.2008.

BRASIL, TRF5 – AC n.º 484.238/CE, Quarta Turma, Rel. Des. Federal Margarida Cantarelli, DJE 11.1.2010.

BRASIL, TRF5 – AC n.º 564.622/RN, Segunda Turma, Rel. Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, DJE 15.5.2014.

BRASIL, TSE – AgRgREspe n.º 26.942, Rel. Min. José Delgado, Publicado em Sessão de 29.9.2006.

BRASIL, TSE – AgR-REspe n.º 32.944, Rel. Min. Fernando Gonçalves, Publicado em Sessão de 3.12.2008.

BRASIL, TSE – AgR-REspe n.º 33.867, Rel. Min. Felix Fischer, Publicado em Sessão de 26.11.2008.

BRASIL, TSE – AgR-REspe n.º 38567, Rel. Min. Henrique Neves, Publicado em Sessão de 25.4.2013.

BRASIL, TSE – AgR-REspe n.º 48280, Rel. Min. Laurita Vaz, Publicado em Sessão de 17.12.2012.

BRASIL, TSE – AgR-REspe n.º 63.195, Rel. Min. Dias Toffoli, Publicado em Sessão de 30.10.2012.

BRASIL, TSE – AgR-REspe n.º 95890, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Publicado em Sessão de 24.6.2014.

BRASIL, TSE – ED-AgR-REspe n.º 26743, Rel. Min. Dias Toffoli, Publicado em Sessão de 9.5.2013;

BRASIL, TSE – REspe n.º 23.565, Rel. Min. Luiz Carlos Madeira, Publicado em Sessão de 29.9.2004.

BRASIL, TSE – REspe n.º 34.444, Rel. Min. Marcelo Ribeiro, Publicado em Sessão de 13.11.2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte I. Brasília: STN, 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte II. Brasília: STN, 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte III. Brasília: STN, 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte IV. Brasília: STN, 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte V. Brasília: STN, 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Receitas públicas**: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Glossário de termos do controle externo**. Brasília: TCU, Secretaria-geral de Controle Externo (Segecex), 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

BRITTO, Carlos Ayres. O papel do novo tribunal de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba**, ano IV, n. 8, João Pessoa: TCE-PB, p. 18-28, jul./dez. 2010.

_____. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: CUNHA, Sérgio Sérulo da; e GRAU, Eros Roberto (Coord.). **Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BUGARIN, Bento José. Controle das finanças públicas – uma visão geral. **Revista do Tribunal de Contas da União**, ano, n. 59, v. 25, Brasília: TCU, p. 11-24, jan./mar. 1994.

BUGARIN, Paulo Soares. **O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CALSAMIGLIA, Albert. Geografía de las normas de competencia. **Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho**, n. 15-16, v. II, Alicante: Universidad de Alicante, p. 747-767, 1994.

CAMPELO, Valmir. O Tribunal de Contas no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XXI, n. 02, 2003
Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2003/02/-sumario?next=7>.
Acesso em: 09 out. 2011.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CÁRDENAS GRACIA, Jaime. Remover los dogmas. **Cuestiones Constitucionales**, n. 6, p. 17-48, México: UNAM, enero-julio, 2002.

CARNEIRO, Athos Gusmão. **Jurisdição e competência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: 2013.

_____. Linguagens jurídicas. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 412.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional**. 17. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: 2010.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Elementos atuais de direito tributário**. Curitiba: Juruá, 2005.

CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho administrativo**. Tomo I. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998.

_____. **Derecho administrativo**. Tomo II. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2002.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **O Tribunal de Contas no ordenamento jurídico brasileiro**. Campinas: Millennium, 2007.

CAVALCANTI, Augusto Sherman. Aspectos da competência julgadora dos Tribunais de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, n. 237, Rio de Janeiro: Renovar, p. 327-339, jul./set. 2004.

CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Da necessidade de aperfeiçoamento do controle judicial sobre a atuação dos Tribunais de Contas visando a assegurar a efetividade do sistema. **Revista do Tribunal de Contas da União**, ano 38, n. 108, Brasília: TCU, p. 7-18, jan./abr. 2007.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública: a fiscalização pelo Legislativo e pelos tribunais de contas**. 2. ed. Niterói: Impetus, 2009.

CHRISTOPOULOS, Basile. **Despesa pública: estrutura, função e controle judicial**. Maceió: Edufal, 2011, p. 104.

CITADINI, Antonio Roque. **O controle externo da administração pública**. São Paulo: Max Limonad, 1995.

CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução à teoria geral do processo civil**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

COSTA JÚNIOR, Eduardo Carone. As funções jurisdicional e opinativa do Tribunal de Contas: distinção e relevância para a compreensão da natureza jurídica do parecer prévio sobre contas anuais dos prefeitos. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XIX, n. 02, 2001. Disponível em:

<http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2001/02/-sumario?next=5>. Acesso em: 09/10/2011.

COSTA, Paulo Jorge Nogueira da. **O Tribunal de Contas e a boa governança**: contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal. Tese. Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra, 2012.

COUTINHO, José Roberto de Andrade. **Gestão patrimonial na administração pública**: noções gerais sobre bens das entidades que integram a administração pública e a sua utilização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

CRETELLA JÚNIOR, José. Natureza das decisões do Tribunal de Contas. **Revista de Informação Legislativa**, a. 24, n. 94, Brasília: Senado Federal, p. 183-198, abr./jun. 1987.

CUSTÓDIO, Antônio Joaquim Ferreira. Eficácia das decisões dos Tribunais de Contas. **Revista dos Tribunais**, ano 81, v. 685, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 7-14, nov. 1992.

DAL POZZO, Gabriela Tomaselli Bresser Pereira. **As funções do tribunal de contas e o estado de direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DANTAS, Frederico Wildson da Silva. **A eficiência da lei de improbidade administrativa e o foro por prerrogativa de função**. Recife: Nossa Livraria, 2004.

_____. O princípio constitucional da inafastabilidade: estudo com enfoque no ativismo judicial. **Revista ESMAFE – Escola de Magistratura Federal da 5ª Região**, n. 17, p. 27-81, Recife: TRF 5ª Região, mar. 2008.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Dialética, 2006.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: teoria geral do processo e processo de conhecimento. Vol. 1. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2008.

DIMOULIS, Dimitri. (Org.) **Dicionário brasileiro de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

DROMI, José Roberto. **Introducción al derecho administrativo**. Madrid: Grouz, 1986.

EZQUIAGA GANUZAS, Francisco Javier. **La motivación de las decisiones interpretativas electorales**. México: Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, 2012.

FACCIONI, Victor J. Controle na Administração Pública. **Senatus**, v. 6, n. 2, Brasília: Senado Federal, p. 56-59, out. 2008.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

_____. Reformas essenciais ao aperfeiçoamento das instituições políticas brasileiras. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Edição Especial, p. 87-109, dez. 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Gestão Pública, 2013.

FELIX CAPATO, Alejandro *et al.* **Instituciones de derecho publico**. 2. ed. Buenos Aires: Macchi, 1997.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Da função jurisdicional pelos Tribunais de Contas. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 20, dez./fev. 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-20-DEZEMBRO-2009-JORGE-ULISSES-JACOBY.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

_____. **Tomada de contas especial**: processo e procedimento na administração pública e nos tribunais de contas. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

_____. **Tribunais de contas do Brasil**: jurisdição e competência. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FERNANDES, Kátia Maria Alencar. **Hermenêutica constitucional e interpretação semântico-pragmática da Constituição**: o caso do artigo 71, inciso V, da Constituição Federal. Monografia (Especialização em Direito Público). Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. V. 2. Arts. 44 a 103. São Paulo: Saraiva, 1992.

FERREIRA, Olívia Tonello Mendes. Teoria dos valores e a importância dos princípios na interpretação do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

FORTES, João. **Contabilidade pública**. 10. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2011.

FURTADO, J. R. Caldas. **Elementos de direito financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competências comunicativas e o tema da validade no direito**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. **As transformações da justiça administrativa**: da sindicabilidade restrita à plenitude jurisdicional. Uma mudança de paradigma? Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GARCÍA PALACIOS, Omar Alberto. **La Controladoría General de la República y el control externo en el Estado Democrático Nicaragüense**. Managua: Universidad Centroamericana, 2006.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIANNINI, Acchile Donato. **Istituzione di diritto tributario**. 9. ed. Milano: Giuffrè, 1965.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**. Vol. 1. 9. ed. Buenos Aires: La Ley, 2004.

GOMES, Fernando Cleber de Araújo. **O tribunal de contas e a defesa do patrimônio ambiental**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

GÓMEZ SÁNCHEZ, Yolanda. El tribunal de cuentas. **Revista de derecho político**, n. 36, Madrid, p. 291-300, 1992.

GORDILLO, Agustín. **Tratado de derecho administrativo y obras selectas**. Tomo I. Parte geral. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda**. Trad.: Enrique R. Mata. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 15.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Justiça administrativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

_____. **Regime jurídico dos tribunais de contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo: estudios de teoría y metateoría del derecho**. Trad. J. Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999.

GUERRA, Evandro Martins. **Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

_____. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos: por que la libertad depende de los impuestos**. Buenos Aires: Siglo Veintiuno, 2011.

IVO, Gabriel. Lei Orçamentária Anual: não-remessa para sanção, no prazo constitucional, do projeto de lei. In LÔBO, Marcelo Jatobá; MOREIRA FILHO, Aristóteles (Coord.). **Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

_____. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

JAYME, Fernando G. A competência jurisdicional dos Tribunais de Contas do Brasil. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XX, n. 04, 2002. Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2002/04/-sumario?next=5>. Acesso em: 09 out. 2011.

JUND, Sergio. **AFO Administração financeira e orçamentária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KANITZ, Stephen. **A origem da corrupção**. Disponível em: <<http://www.kanitz.com.br/veja/corruptcao.asp>>. Acesso em: 20 jan. 2012.

KELLES, Márcio Ferreira. **Controle da administração pública democrática: tribunal de contas no controle da LRF**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad.: João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEAL, Victor Nunes. **Problemas de direito público e outros problemas**. Vol. 1. Brasília: Ministério da Justiça, 1997.

LEITE JÚNIOR, Orlando. **A regra-matriz do IVVC: sua textualidade**. São Paulo: Gonçalves, 1993.

LEITE, Harrison Ferreira. **Autoridade da lei orçamentária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

LIMA, Gustavo Massa Ferreira. **O princípio constitucional da economicidade e o controle de desempenho pelos tribunais de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

LIMA, Paulo Antônio Fiúza. O processo no Tribunal de Contas da União – comparações com o processo civil – independência e autonomia do órgão para o levantamento de provas em busca da verdade material. In: In: SOUSA JUNIOR, José Geraldo de (Org.). **Sociedade democrática, direito público e controle externo**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2006.

LINS NETTO, Jair. Tribunal de Contas: um desconhecido na República. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XIX, n. 03, 2001. Disponível em: http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2001/03/-sumario?next=2. Acesso em: 09 out. 2011.

LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Trad.: Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Editorial Ariel, 1979.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 40, n. 160, out./dez. 2003.

LUGÃO, Jorge Luiz Carvalho. A citação no processo do Tribunal de Contas da União: suas peculiaridades. In: SOUSA JUNIOR, José Geraldo de (Org.). **Sociedade democrática, direito público e controle externo**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2006.

MACCORMICK, Neil. **Retórica e o estado de direito**. Trad.: Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier Campus, 2008.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. A teoria da separação de poderes e a divisão das funções autônomas no Estado contemporâneo – o Tribunal de Contas como integrante de um poder autônomo de fiscalização. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, ano XXVII, v. 7, n. 2, Belo Horizonte: TCE-MG, p. 92-101, abr./jun. 2009.

MALEM SENA, Jorge F. **Globalización, comercio internacional y corrupción**. Barcelona: Gedisa, 2000.

MARANHÃO, Jarbas. A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas – seus primórdios, normas e atribuições. **Revista de Informação Legislativa**, ano 30, n. 119, Brasília: Senado Federal, p. 255-268, jul./set. 1993.

_____. **A propósito do tribunal de contas**. Rio de Janeiro: Letra Capital, 2003.

MARANHÃO, Jarbas. **A propósito do tribunal de contas**. Rio de Janeiro: Letra Capital, 2003.

_____. Origem dos Tribunais de Contas. Evolução do Tribunal de Contas do Brasil. **Revista de Informação Legislativa**, ano 29, n. 113, Brasília: Senado Federal, p. 327-330, jan./mar. 1992.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Bens públicos: função e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

MASCARENHAS, Michel. **Tribunais de Contas e Poder Judiciário: o sistema jurisdicional adotado no Brasil e o controle judicial sobre os atos dos tribunais de contas**. São Paulo: Conceito, 2011.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MEDAUAR, Odete. Controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 27, n. 108, Brasília: Senado Federal, p. 101-126, out./dez. 1990.

_____. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MEDINA GUIJARRO, Javier. La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas em España. **Revista Española de Control Externo**, Madrid, v. 5, n. 15, p. 73-100, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, José Luiz de Anhaia. Tribunais de Contas e a Constituição. **Revista de Informação Legislativa**, ano 23, n. 92, Brasília: Senado Federal, p. 213-220, out./dez. 1986.

MENDONÇA, Daniel. **Introducción al análisis normativo**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.

_____. **Las claves del derecho**. Barcelona: Gedisa, 2000.

MENDONÇA, Edalgina Braulia de Carvalho Furtado de. **Tribunal de contas e patrimônio ambiental: um novo paradigma de controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MICHAELIS. **Dicionário de Português Online**. Disponível em:
<<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues>> Acesso em: 29 jul. 2014.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967: com a EC n. 01, de 1969**. Tomo III. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

_____. **Comentários à Constituição de 1946**. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1953, p. 95.

_____. **Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda n. 1 de 1969**. Tomo III. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 251.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. Trad.: Cristina Murachco. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Algumas notas sobre órgãos constitucionalmente autônomos (um estudo de caso sobre os Tribunais de Contas no Brasil). **Revista de Direito Administrativo**, v. 223, Rio de Janeiro: Renovar, p. 1-24, jan./mar. 2001.

_____. O parlamento e a sociedade como destinatários do trabalho dos Tribunais de Contas. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, n. 4, dez. 2005/fev. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 25 jan. 2012;

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses.

_____. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: 2005.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais**. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

NORTHFLEET, Ellen Gracie. Notas sobre a revisão judicial das decisões do Tribunal de Contas da União pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 110, v. 38, Brasília: TCU, p. 7-14, set/dez. 2007.

NUNES, Castro. **Teoria e prática do poder judiciário**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1943.

OLEINIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

OLIVEIRA, Marques. **O controle, esse desconhecido**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Resenha Tributária, 1983.

_____. O Tribunal de Contas, os limites da “res veredicta” e o contencioso administrativo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 19, n. 75, p. 201-226, jul./set. 1982.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional**. Tese (Doutorado em direito público). Faculdade de Direito. Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1997.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

REALE, Miguel. **Questões de direito**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1981.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. **Controle externo da administração pública federal no Brasil**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

ROBLES, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. Barueri: Manole, 2005.

RODRIGUES, Ricardo Schneider. As multas nos tribunais de contas: estrutura lógica da regra sancionatória. **Revista Interesse Público**, a. 16, n. 83, p. 261-280, Belo Horizonte: Fórum, jan./fev. 2014.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. 2. ed. México: UNAM, 1986.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo**. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

SALUSTIANO, Sergio Ricardo de Mendonça. A coisa julgada em tomadas e prestações de contas ordinárias. In: SOUSA JUNIOR, José Geraldo de (Org.). **Sociedade democrática, direito público e controle externo**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SANTIAGO NINO, Carlos. **Introducción al análisis del derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003.

SANTOS, Jair Lima. **Tribunal de Contas da União & Controles estatal e social da Administração Pública**. Curitiba: Juruá, 2003.

SANTOS, Rodrigo Valgas dos. **Processo administrativo nos tribunais de contas e câmaras municipais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

SCLIAR, Wremyr. Coisa julgada e decisões de controle externo terminativas. **Revista de Informação Legislativa**, a. 49, n. 194, p. 205-226, abr./jun. 2012.

_____. Controle externo brasileiro. Poder Legislativo e Tribunal de Contas. **Revista de Informação Legislativa**, ano 46, n. 181, Brasília: Senado Federal, p. 249-275, jan./mar. 2009.

SERRAS ROJAS, Andres. **Derecho administrativo**. Segundo Tomo. 8. ed. México: Porrúa, 1977.

SILVA, Beclaute Oliveira. **A cognição no mandado de segurança sob o prisma dialógico de Mikhail Bakhtin**. 2011. 291 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas/FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

_____. **A garantia fundamental à motivação da decisão judicial**. Salvador: Juspodivm, 2007.

_____. Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais. Uma abordagem lógica. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 11, n. 1186, 30 set. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8990>>. Acesso em: 16 jul. 2013.

SILVA, Ives Gandra Martins. Tribunal de Contas é órgão auxiliar do controle externo do Poder Legislativo e não, institucionalmente, órgão equiparado ao regime dos tribunais – reflexões sobre sua disciplina jurídica – opinião legal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, ano 40, n. 111, Brasília: TCU, p. 53-62, jan./abr. 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Moacir Marques da. **Controle externo das contas públicas: o processo nos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte, v. 1, p. 607-630, jan./jun. 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. O Poder Legislativo brasileiro e as funções constitucionais dos Tribunais de Contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XVIII, n. 01, 2000. Disponível em:

http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2000/01/-sumario?next=3. Acesso em: 09 out. 2011.

SOUSA, Luís de. **Corrupção**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011.

SOUZA, Luciano Brandão Alves. Apreciações sobre o controle externo. **Revista de Informação Legislativa**, ano 43, n. 171, Brasília: Senado Federal, p. 259-264, jul./set. 2006.

SOUZA, Priscila de. Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito administrativo para céticos**. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Princípio é preguiça? In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. (org.). **Direito e interpretação**: racionalidades e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimidade democrática e o tribunal de contas. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro. V. 194, out./dez. 1993, Renovar.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. **Revista de Informação Legislativa**, ano 31, n. 121, Brasília: Senado Federal, p. 265-271, jan/mar. 1994.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. V: orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VALLÈS VIVES, Francesc. **El control externo del gasto público**: configuración y garantía constitucional. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003.

VENEZUELA. Constituição da República Bolivariana da Venezuela, de 15 de dezembro de 1999. In: TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTIÇA. Legislação Republicana Venezuelana. Caracas, 1999. Disponível em: <<http://www.tsj.gov.ve/legislacion/constitucion1999.htm>>. Acesso em: 09 out. 2011.

VERNENGO, Roberto J. Interpretación lógica del derecho y formas de decisión. **Anuario de Filosofía Jurídica y Social – Asociación Argentina de Derecho Comparado**, Buenos Aires, n. 9, p. 195-220, 1989.

VIEIRA, Raimundo de Menezes. Tribunal de Contas: o valor de suas decisões. **Revista de Informação Legislativa**, ano 27, n. 106, Brasília: Senado Federal, p. 103-108, abr./jun. 1990.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000

_____. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

WARGAS NETO, Conrado. A inelegibilidade e os tribunais e conselhos de contas. In: SOUSA JUNIOR, José Geraldo de (Org.). **Sociedade democrática, direito público e controle externo**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2006.

ZYMLER, Benjamin. **Direito administrativo e controle**. 3. ed. 1. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2013.